

# أساسيات المحاسبة المالية

## الجزء الأول

الدكتور

عطيه عبد الحى مرعى

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

الأستاذ الدكتور

عبد الحى عبد الحى مرعى

أستاذ ورئيس قسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

١٩٩٧

مكتبة الإثماع للطباعة والنشر والتوزيع

الإدارة والتوزيع: المنشأة - أبراج مصر للنشر رقم ١١ - ٥١٧٥١٩١  
للطابع: المعمورة البلد - بحري - شارع ٣٨ - ٥١٧٩٠١٦٩ - الإسكندرية





# أساسيات المحاسبة المالية

## الجزء الأول

الدكتور

عطيه عبد الحى مرعى

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

الأستاذ الدكتور

عبد الحى عبد الحى مرعى

أستاذ ورئيس قسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

١٩٩٧

مكتبة الإشراف للطباعة والنشر والتوزيع

الإدارة والتوزيع: المنشأة - أبراج مصر للتعمير رقم ١١ - شارع ١٠٠ - الإسكندرية  
الطابع: المصورة البلد - بحري - شارع ٣٨ - ١٢٧٩ - الإسكندرية

جميع الحقوق محفوظة للمؤلفان . محذور طبع هذا  
الكتاب أو تصويره أو أى جزء منه أو نسخه أو إخراج  
بأى صورة من الصور إلا بأذن كتابى خاص من المؤلفان .  
ومن يتعرض لذلك يكون عرضة للمساءلة القانونية



## بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

### المقدمة

تعد المحاسبة بصفة عامة أحد فروع المعرفة الإنسانية التي تولدت عن حاجة الإنسان إلى معلومات عما يحيط به من أوجه نشاط اقتصادي ، وما يساهم به هو في هذه الأوجه في ظل بيئة اقتصادية واجتماعية وسياسية وتقنية تتصف بالحركة والتغير الدائب والدائم . وهذه المعلومات التي تتولد عن المحاسبة بفروعها المتعددة تمكن الانسان من اشباع حاجاته وتحقيق رغباته على أفضل صورة ممكنة ، وان لم تكن المحاسبة في هذا الصدد أهم فروع المعرفة التي تختص بتوليد المعلومات الاقتصادية عن طريق قياس المتغيرات الهامة المؤثرة فيها وتوصيل نتيجة القياس إلى من يهمه الأمر ، فهي ولا ريب من أهمها .

وقد تطورت المحاسبة تطوراً كبيراً منذ نشأتها منذ ما يقرب من خمسة قرون . فلم تعد المحاسبة هي « فن إمساك الدفاتر » الذي يقوم على العمليات الحسابية البسيطة في ظل مبدأ « القيد المزدوج » وإنما أصبحت فرعاً من فروع المعرفة الذي يتميز بمفاهيمه الخاصة ومبادئه المتفق عليها ، وأهدافه المتعددة والتي تعمل لخدمة مزيج من الأغراض المتباينة . وهي في هذا الصدد تقوم أساساً على توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية المختلفة في الوقت الملائم وبالصورة المناسبة .

وقد صاحب تطور المحاسبة على مدى ما يقرب من خمسة قرون تفرعها إلى عدد من الفروع يعمل كل منها في مجال قياس وتجميع البيانات واعداد وتوصيل والمعلومات المتخصصة لخدمة أغراض أو أهداف عديدة منها العام ومنها الخاص . ويختص هذا الكتاب ، بتقديم القارئ إلى أحد أهم هذه الفروع ، إن لم يكن أهمها ، وهو المحاسبة المسالية . وتختص المحاسبة المسالية بقياس وتجميع البيانات المتعلقة بنتائج نشاط إقتصادي معين أو وحدة اقتصادية معينة خلال فترة زمنية معينة وتحويلها



إلى معلومات إجمالية تفيد عن نتائج هذا النشاط أو الوحدة وتفيد في تحديد المراكز المالي له أو للوحد في نهاية الفترة ، وتوصيل نتائج القياس إلى من يهمه الأمر ويهدف هذا الكتاب إلى توضيح المفاهيم الأساسية ، وعرض المبادئ العامة ، وشرح الإجراءات والقواعد المحاسبية الرئيسية التي تؤدي إلى تحقيق هذا الهدف في صورة مبسطة إلى أن يتم التعمق فيها في الفصل الدراسي الثاني .

هذا وقد توخينا في شأن إعداد هذا المؤلف معياران أساسيان :

١ - بساطة العرض بما يتفق مع فكر الدارس المبتدىء في المحاسبة المالية وذلك مع عدم التضحية بالشمول وضرورة الإلمام بكل الجوانب المبدئية للموضوع دون إسهاب حيثما لا يوجد المبرر ، وبحيث يمكن تغطية المحتويات في الفصل الدراسي الأول .

٢ - قيام المنهج بالمزج بين ما أستقر عليه الرأي في الممارسة وما يدعو إليه الفكر المحاسبي المعاصر فيما يتعلق ببعض المواضيع الهامة ، وذلك لفتح المجال للدارس حق التفكير والمقارنة وإبداء الرأي وتكوين المنطق وإستيعاب المفهوم دون تلقينه أفكاراً محددة بذاتها أو مبادئ أو إجراءات معينة بمفردها .

وينقسم هذا المؤلف إلى عشرة فصول تغطي الثلاثة الأولى منها الاطار النظري للمحاسبة المالية ، أما الأربعة التالية تغطي الدورة المحاسبية والوظائف المبدئية للمحاسبة المالية ، أما الأربعة فصول الأخيرة فهي تغطي النظام المحاسبي في المشروعات التجارية وقد قام الأستاذ الدكتور عبد الحى مرعى بكتابة المؤلف فيما عدا الفصل الرابع والثامن والتاسع والعاشر الذى قام بكتابتها الدكتور عطيه مرعى .

هذا ويتهل المؤلفان إلى الله العلى القدير أن يكون قد وفقهما في إضافة جديد إلى المكتبة العربية بهذا المؤلف .

والله ولى التوفيق والسداد ،،،

المؤلفان

الإسكندرية فى أول سبتمبر ١٩٩٦



## محتويات المؤلف

الفصل العنوان والمخلص ص

### الأول : ماهية المحاسبة وأهدافها وفروعها ٩

يبدأ هذا الفصل بمفهوم المحاسبة كوسيلة منظمة للحساب والتخزين والاسترجاع والتحليل لأحداث ووقائع اقتصادية . ويلى ذلك التعرف على وظيفتى المحاسبة الأساسيتين وهما القياس والاتصال . وينتهى الفصل بالتعرف على بعض فروع المعرفة المحاسبية وأهدافها ، وما قد ينتج عن التقدم التقنى السريع واختلاف الوزن النسبى لدور الدولة فى تخطيط وإدارة مواردها الاقتصادية من آثار على أهداف ووظائف المحاسبة .

### الثانى : علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى ٢٣

ينصب الاهتمام فى هذا الفصل على تحديد علاقة الارتباط وأواصر الصلة بين المحاسبة وبعض ضروب المعرفة الأخرى ، كعلم الاقتصاد والعلوم الإدارية والسلوكية والرياضة والقانونية والهندسية . وينتهى الفصل بتحديد موقع المحاسبة بين فروع المعرفة الأخرى من حيث درجة الافادة والاستفادة .

### الثالث : المفاهيم والافتراضات والمعايير والمعتقدات الرئيسية فى المحاسبة ٣٣

تركز الدراسة فى هذا الفصل على المفاهيم والافتراضات والمعايير والمعتقدات التى تكون فى مجموعها الاطار الفكرى لعمل المحاسب ومرجعة فى حل المشاكل التى يواجهها عند القيام بإجراءات الدورة المحاسبية .

## الرابع: توازن الميزانية والمعادلة المحاسبية الرئيسية : ٥٥

يتناول هذا الفصل أثر العمليات التي يقوم بها المشروع على الأصول والخصوم والايادات والمصروفات من خلال معادلة الميزانية والمعادلة المحاسبية الرئيسية . ويتنقل بعد ذلك لتفاصيل حسابات الأصول والخصوم واقسامها ويعرض نموذجاً للميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي وكذلك تفاصيل حسابات الايرادات والمصروفات ويعرض نموذجاً مبسطاً للحساب الختامي . وينتهي الفصل بخلاصة لبعض القواعد العامة التي تفيد في تحليل أثر العمليات المختلفة على حسابات الأصول والخصوم والايادات والمصروفات :

## الخامس: الاثبات الدفترى والترحيل وموازنة الحسابات : ١٠٥

يتناول هذا الفصل مفهوم الحسابات والعلاقة بينها وبين قاعدة القيد المزدوج ومعادلة الميزانية ، كما يتناول فكرة المدين والدائن وعلاقتها بزيادة ونقص الحسابات المدبته والمصروفات وبيان الإجراءات المحاسبية المتعلقة بها وعلاقة هذه الحسابات بالحساب الختامي . ويتنقل الموضوع بعد ذلك لتوضيح الهيكل الرئيسي للنظام المحاسبى ، حيث يتناول دليل الحسابات ودفاتر الاستاذ وقواعد الاثبات وعلاقتها بقاعدة القيد المزدوج ، وتحليل أرصدة العمليات لإستبيان آثارها على الحسابات المختلفة ، وترصيد الحسابات فى نهاية الفترة ، وعلاقة أرصدة الحسابات ببعضها البعض ، وكيفية اعداد ميزان المراجعة وفوائده واهدافه . ويتنقل بعد ذلك لشرح ميكانيكية القيد المزدوج وتصميم واستخدام دفتر اليومية العامة ، والترحيل من اليومية لحسابات الاستاذ . وينتهى الفصل بعرض سريع لاخطأ ميزان المراجعة وقيود الاقفال وخلاصة مختصرة للملخص الدورة المحاسبية .



السادس : المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية الحسابات : ١٨٣

يلخص هذا الفصل في تبسيط شديد التسويات المتعلقة بتحول الأصول إلى مصروفات ، والمصروفات المستحقة والائرادات المقدمة والمستحقة ، وينتهي بعرض ورقة العمل التي يمكن استخدامها في اجراء التسويات واجراء قيود الاقفال واعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية .

السابع : ملخص الدورة المحاسبية في صورة متكاملة : ٢٣٥

يتناول هذا الفصل ملخص للدورة المحاسبية في صورتها المتكاملة من خلال مثال توضيحي لبيان خطوات الدورة المحاسبية منذ بدايتها وحتى نهايتها بما في ذلك اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية .

الثامن :

الاجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية : ٢٧٩

يتناول هذا الفصل اجراءات تسجيل المبيعات وما يتعلق بها من معاملات ، كما يتناول اجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من معاملات في ظل طريقتي المخزون الدوري والمستمر . وينتقل بعد ذلك إلى كيفية حساب تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقتي المخزون الدوري والمستمر ، وينتهي الفصل بعرض مكونات صافي المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي حتى يمكن الوصول إلى مجمل الربح وتحديد مفهومه ومضمونه .

التاسع: ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في

المشروعات التجارية : ٣٤١

يتناول هذا الفصل أقسام الإيرادات والمصروفات في المشروعات التجارية ، كما يتناول إجراءات اعداد ورقة العمل والتسويات واعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في هذه المشروعات . وينتهي بعرض كيفية التصرف في الأرباح أو الخسائر الصافية ونموذج الميزانية العمومية في المشروعات التجارية .

العاشر: المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية : ٣٧١

يتناول هذا الفصل التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها وأركانها ، ثم يتناول المعالجة المحاسبية للشيكات الواردة والصادرة وكذلك المعالجة المحاسبية للكمبيالات والسندات الأذنية من وجهة نظر الدائن والمدين . وينتقل بعد ذلك للمعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية ، وينتهي الفصل بمثال شامل لعمليات أوراق القبض وأوراق الدفع .



## الفصل الأول

في

### ماهية المحاسبة وأهدافها وفروعها

#### ١ - خطة الفصل :

يعرض هذا الفصل مفهوم مبدئي للمحاسبة كوسيلة منظمة للحساب عن أحداث ومعاملات اقتصادية وقعت في الماضي أو تحدث في الحاضر أو من المتوقع حدوثها في المستقبل . وفي ضوء هذا المفهوم نعرض لأهداف المحاسبة التي ينبغي الوصول إليها أو تحقيقها لتلبية احتياجات المتفعين بها . ثم نتقل بعد ذلك إلى تحديد وظائف المحاسبة موضوع هذا الكتاب التي ينبغي القيام بها لتحقيق أهدافها ، وننتهي بعرض موجز ومبسط لفروع المعرفة المحاسبية المختلفة ، وتوضيح مساهمة كل منها في تحقيق الأهداف وتلبية احتياجات المستفيدين منها .

#### ٢ - مفهوم المحاسبة وأهدافها :

المحاسبة هي أحد وأهم فروع المعرفة الانسانية للحساب المنظم ، الذي يختص بإنتاج البيانات والمعلومات ، وتوفيرها في صورة ملائمة وتوصيلها إلى من يهمه الأمر ، لتحقيق أهداف محددة ومعروفة . لذلك يجب أن تقوم المحاسبة على نظام متكامل الأركان ، تحكمه مجموعة من القواعد والاصول المنطقية ، ويتبع في شأنه سلسلة من الاجراءات المنتظمة ، ويعمل في إطار مجموعة من المبادئ والمفاهيم المستقرة .

ويتحدد نطاق البيانات والمعلومات المحاسبية بالأحداث والمعاملات الاقتصادية التي تؤثر في ثراء الاسنان ورفاهته المادية والمعنوية بالزيادة أو بالنقص ، أو التي تؤدي إلى ثبات ذلك الثراء وتلك الرفاهية . ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الأحداث والمعاملات

الاقتصادية التي تكون محلاً للحساب المحاسبي المنظم استناداً الى النطاق الزمني لكل منها . فقد يتفرد الحساب المحاسبي بأحداث ومعاملات وقعت بالفعل وبذلك فهو ينصب على الماضي ، أو قد يرتبط ذلك الحساب بأحداث ومعاملات جارية وقائمة الآن لذا فهو ينصب على الحاضر ، أما إذا كان مرتبطاً بما يتوقع أن تكون عليه الأحداث والمعاملات في زمن ليس بالماضي أو الحاضر فهو ينصب على المستقبل . إلا أنه في جميع الأحوال يلزم أن تؤثر الأحداث والمعاملات على الثروة والرفاهية بما يضمن عليها الصبغة الاقتصادية ومن ثم تكون محلاً للحساب المحاسبي .

ويتم هذا الحساب المنظم في كل الأحوال تلبية لحاجة بشرية .

وفي ظل محدودية سعة الذاكرة البشرية من حيث استيعاب وتخزين كل الوقائع والأحداث والمعاملات ، وإمكانية استرجاع تفاصيلها ، وتحديد كل العلاقات التي يمكن أن تقوم بينها ، ومحصلة آثار كل ذلك على الثروة والرفاهية البشرية ، يأتي دور الحاسبة كوسيلة للحساب المنظم لتلبية كل أو بعض هذه الاحتياجات وذلك بما توفره من معلومات تفصيلية مرتبطة بالوقائع والأحداث والمعاملات التي تعجز الذاكرة البشرية عن استيعابها وتخزينها واسترجاعها حين الحاجة إليها . كما توفر أيضاً ملخصاً لآثار هذه لوقائع وتلك الأحداث والمعاملات ، والعلاقات القائمة بينها ، على الثروة والرفاهية البشرية . وبناء عليه يمكن القول أن الاحتياجات البشرية التي تقوم الحاسبة بتوفيرها هي معلومات مرتبطة بوقائع وأحداث ومعاملات اقتصادية تمثل محور اهتمام فرد معين أو مجموعة أفراد تربطهم مصالح مشتركة ، وتؤثر على ثرائهم ورفاهيتهم ولا يمكن تذكر واستيعاب هذا التأثير بدون هذه للمعلومات المحاسبية .

أما عن كون الحاسبة ، كوسيلة للحساب المنظم ، تنصب على أحداث ووقائع ومعاملات وقعت في الماضي أو الحاضر أو من المنتظر حدوثها في المستقبل ، فإن هذا ولا شك يكون مرتبطاً بنشأة الحاجة إلى المعلومات المحاسبية وتطورها على مر الزمن . وفي هذا الصدد يمكن القول أن الحاجة إلى المعلومات المحاسبية قد نشأت لأغراض التذكير ثم تطورت لتشمل بالإضافة إلى ذلك التقرير عن نتائج أحداث ووقائع ومعاملات اقتصادية معينة ، واستقر الحال بالحاسبة لتصبح أهم مصادر المعلومات الاقتصادية التذكيرية والتقريرية وما قد يلزم لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية في المستقبل .



وقد بدأت المحاسبة كمسيلة تد شيرة منظمة الحساب فى مدن ايطاليا القديمة لمساعدة التجار على معرفة ما لهم من حقوق لدى غيرهم وما عليهم من التزامات لغيرهم<sup>(١)</sup> . ويزيادة حجم التجارة واتساع نطاق العمليات التجارية تطور اهتمام المحاسبة لتوفير المعلومات الخاصة بممتلكات التجار الأخرى بجانب تذ كيرهم بحقوقهم لدى الغير والتزاماتهم قبل الغير . وفى أواخر القرن السابع عشر صدرت بعض الموائيق التجارية فى فرنسا ترتب عليها ضرورة قيام المحاسبة بوظائف أخرى تقريرية بجانب وظائفها التذكيرية . وتضمنت الوظائف التقريرية للمحاسبة حساب نتائج ممارسة المشروعات الاقتصادية لانشطتها من أرباح أو خسائر وتقديمها الى من يهمه الامر ، واعداد ما أصبح من المعارف عليه بالميزانية العمومية . وهى القائمة التى تتحدد فيها ممتلكات المشروع وماله لدى الغير ، وحقوق الملاك فيه والالتزامات قبل الغير ، فى لحظة زمنية معينة . وخلاصة القول فقد أصبحت المحاسبة فى ذلك الوقت أداة تذكيرية ووسيلة تقريرية .

وبالإضافة إلى ما تقدم فقد صاحب التطورات الاقتصادية والثورة الصناعية ، التى اجتاحت أوروبا فى القرنين الثامن عشر والتاسع عشر ، تطورات مماثلة فى نطاق اهتمامات المحاسبة بما أدى إلى تفرعها إلى فروع تتلائم وطبيعة الحاجة إلى معلومات كما سوف يتضح فيما بعد .

وقد انبثق من ثنايا هذا المفهوم المبدئى للمحاسبة وما طرأ عليه من تطورات على مر العصور ما يسمى الآن بالنظام المحاسبى الذى يعد أهم مصدر لإنتاج معلومات اقتصادية مفيدة فى شأن اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية العامة والخاصة . وأصبح من أهم الخواص التى تنفرد بها المعلومات المحاسبية هى الصبغة الاقتصادية .

ويستخدم النظام المحاسبى بيانات كمية عديدة لإنتاج معلومات كمية عديدة ، وعلى الرغم من ذلك ليست كل البيانات والمعلومات الكمية محاسبية . فقد تهتم المحاسبة مثلاً بقياس وتحديد ما يمتلكه فرد ما من ثروة فى لحظة زمنية معينة وذلك

---

(١) فى اعتقادى أن المحاسبة قد نشأت فى عصر قدماء المصريين كما توحنى بذلك قصة سيدنا يوسف عليه السلام فى القرآن الكريم عندما استقر به المقام أمينا لخزائن الفرعون .

لتوفير معلومات تتعلق بقيمة الثروة أو مقدارها وخصائصها ومكوناتها في تلك اللحظة بما يمكن من اتخاذ القرارات المرتبطة بإدارة تلك الثروة واستغلالها بكفاءة وفعالية . وعلى العكس من ذلك فإن عدد أفراد أسرة مالك هذه الثروة تقع خارج نطاق مواضيع اهتمام المحاسبة رغم أنه عدد كمي . كذلك نجد أن بعض البيانات والمعلومات الاقتصادية لا يمكن قياسها أو حسابها في صورة كمية عددية ، ومثال ذلك ارتفاع مستويات الفرد وسعادته لا يمكن قياسها محاسبياً على الرغم من أهمية ذلك اقتصادياً .

ويتضح مما تقدم أن الهدف العام للمحاسبة هو توفير البيانات والمعلومات الملائمة ، وتوصيلها إلى من يهمه الأمر لمساعدته وترشيده في شأن اتخاذ القرارات الاقتصادية . ويتحقق هذا الهدف بتفاعل وثيق الصلة بين نظامين أولها للقياس والثاني للاتصال . فالبيانات والمعلومات المحاسبية ما هي في واقع الأمر إلا نتاج نموذج للقياس ، كما أن ربطها بالغرض المستهدف منها وتوصيلها للراغبين فيها بالصورة الملائمة يقوم على أركان نموذج للاتصال المحاسبى .

ويعد نموذج القياس المحاسبى في واقع الأمر متكامل الأركان من حيث موضوع القياس والهدف منه والأساليب والاجراءات والأسس المتبعة وكيفية التعبير عن النتائج . فموضوع القياس المحاسبى هو الثروة التى تقع فى حيازة وحده اقتصادية معينة وما يطرأ عليها من تغيرات خلال فترة زمنية معينة نتيجة مزاوله أوجه النشاط الاقتصادى . والهدف من القياس يمثل فى توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات بشأن موضوع القياس . كما يتوافق فى المحاسبة من الأساليب والاجراءات والأسس والقواعد ما يلائم تحقيق وبلوغ الهدف على أفضل صورة ممكنة . ونتائج القياس المحاسبى عادة ما تكون فى صورة كمية . وهذه الصورة بالنسبة للمحاسبة المالية موضوع هذا الكتاب عادة ما تكون بوحدة قياس موحدة هى النقود . هذا وسوف نتعرض للقياس بصورة أكثر تفصيلا فى البند التالى باعتباره الوظيفة الأولى للمحاسبة .

ويقوم نموذج الاتصال على أربعة أركان رئيسية هى : وجود مصدر للبيانات والمعلومات ، ووجود وسيلة أو أداة لتوصيل البيانات والمعلومات ، وأداة أو رساله تتضمن البيانات والمعلومات المرغوب توصيلها ، ثم أخيراً وجود المستفيد الذى يهمه الحصول على البيانات والمعلومات المحاسبية .



والأمر الذي لا مجال فيه أن يكون القياس المحاسبي يؤدي إلى توفير بيانات ومعلومات ذات طبيعة اقتصادية عن أحداث ودائع ومعاملات اقتصادية وبذلك يتحقق الركن الأول من أركان نموذج الاتصال . ولا تقف المحاسبة عند هذا الحد وإنما تقوم أيضاً بتوصيل البيانات والمعلومات الناتجة عن القياس إلى من يهمه أمر موضوع القياس ونتيجة ذلك عن طريق القوائم والحسابات والتقارير التي تخدم كأداة للاتصال بالإضافة إلى تضمينها البيانات والمعلومات المرغوب توصيلها . ولما كان لنموذج الاتصال مبادئ وقواعد فإن الإلتزام بها يضمن زيادة فعالية المحاسبة في تحقيق أهدافها .

### ٣ - وظائف المحاسبة المالية :

تأسيساً على ما تقدم يمكن القول أن للمحاسبة بفروعها المختلفة وظيفتين أساسيتين : هما القياس والاتصال ، وحيث تتعدد فروع المعرفة المحاسبية كما سيرد لاحقاً ، فإن توصيف كل ركن من أركان هاتين الوظيفتين يختلف من فرع لآخر بما يتلاءم وتحقيق أهداف كل منها والتي تقع بصفة عامة في إطار الهدف العام من المحاسبة . ولما كان موضوع هذا الكتاب منصّباً على المحاسبة المالية ، فإن توصيف وظيفتي القياس والاتصال سوف يتحدد بما يتلائم وتحقيق أهداف هذا الفرع من فروع المعرفة المحاسبية .

ويعتبر تعريف مونتر الوظيفي للمحاسبة هو أفضل توصيف لوظيفة القياس ، رغم قصوره في شأن الاتصال . وينص هذا التعريف على أن المحاسبة المالية تهدف إلى :

- « أ » قياس الموارد التي تقع في حيازة وحدات اقتصادية معينة ، « ب » قياس الحقوق أو التزامات التي تقع على عاتق هذه الوحدات ومصالح الملاك فيها ، « ج » قياس التغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والحقوق والالتزامات والمصالح ، « د » تخصيص هذه التغيرات على فترات زمنية محددة ، وأخيراً « هـ » التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقدية ، باعتبار النقود وحدة قياس موحدة <sup>(١)</sup> .

(1) Moonitz , M., The Basic Postulaties of Accounting. Accounting Research Study No. 1., ( N.Y:The American Institute of Certified Public Accountants, 1961.), P.23.

وقام المؤلف بترجمة التعريف بتصرف مع الحفاظ على المضمون والمفهوم

وسوف نتناول بنود هذا التعريف لتوصيف وظيفة القياس المحاسبي موضوع اهتمام المحاسبة المالية ، ثم نعود لتوصيف وظيفة الاتصال ..

#### ( أ ) قياس الموارد التي تقع في حيازة وحدات اقتصادية معينة :

يطلق على الوحدة الاقتصادية ، التي تقع في حيازتها الموارد المرغوب قياسها ، اصطلاح « الوحدة المحاسبية » . وقد تتمثل الوحدة المحاسبية في فرد معين ، أو مجموعة أفراد معينة أو شركة كبيرة كانت أم صغيرة . وتقع عملية قياس الموارد التي تقع في حيازة الوحدة المحاسبية في اطار وظيفة القياس المحاسبي وتعد من أهم وأصعب أركانها كما سيتضح من الدراسة فيما بعد . ويعنى قياس الموارد تحديد قيمتها أو مقدارها في لحظة زمنية معينة . وتشمل الموارد كل الممتلكات التي تقع في حيازة الوحدة لمحاسبية وكذلك حقوقها قبل الغير ، سواء أكانت هذه الحقوق ماله أو عينيه . فالأراضي والمباني والبضاعة والتفدية التي يمتلكها فرد معين ، ومستحقاته المالية والمادية طرف الغير كلها تعتبر من موارده ويطلق عليها محاسبياً اصطلاح الأصول .

#### ( ب ) قياس الحقوق أو الإلتزامات ومصالح الملاك :

قد تتمثل الحقوق التي تقع على عاتق الوحدة الاقتصادية في مديونات للغير بخلاف الملاك . وهذه المديونات تكون لأجل مسمى ويطلق عليها محاسبياً اصطلاح « الإلتزامات » . وهذه الإلتزامات إما أن تكون في صورة مالية كالحصول على قرض من البنك أو الإلتزام بسداد قيمة بضاعة تم شراؤها على الحساب لأجل مسمى ، أو قد تكون في صورة عينية كالإلتزام بتوريد سلعة أو خدمة تم تحصيل قيمتها مقدماً بمعرفة الوحدة الاقتصادية . أما مصالح الملاك فتتمثل في الإستثمارات المباشرة ، والتي يطلق عليها محاسبياً اصطلاح « رأس المال » أو الإستثمارات غير المباشرة التي يطلق عليها محاسبياً « الأرباح المحجوزة » . هذا وتختلف حقوق الملاك عن الإلتزامات في أن الأولى لا يحق للملاك استردادها ما دامت الوحدة المحاسبية مستمرة ، بينما الثانية يلزم الوفاء بها في الموعد المحدد لاستحقاقها . ويطلق على مصالح الملاك محاسبياً اصطلاح « حقوق الملكية » . وكما هو الحال في الموارد فإن قياس الإلتزامات وحقوق الملكية يعنى تحديد مقدار أو قيمة كل منها في لحظة زمنية معينة .



(ج) قياس التغيرات التي تطرأ على موارد والإلتزامات ومصالح الملاك

يعد انتاج السلع وتوفير الخدمات الهدف الأساسي من قيام المشروعات التي تهدف إلى تحقيق الربح . وعند استخدام الموارد المتاحة لمشروع معين ( وحدة محاسبية معينة ) لتحقيق هذه الأهداف فإن هذا يؤدي إلى تغيير في شكل ومزيج الموارد المتاحة كما يؤدي إلى تغير قيمتها بتدفق الانتاج من السلع والخدمات وأسباب أخرى . وعندما يستخدم المشروع موارد معينة لإنتاج سلعة معينة فإن احلال ما يستنفد من هذا المورد لأغراض استمرار المشروع قد يتأتى بسداد القيمة نقداً أو الإلتزام بسدادها آجلاً . كما أن بيع ما ينتجه المشروع من سلع أو خدمات قد يترتب عليه أرباحاً أو خسائر تؤثر في حقوق الملاك . بالتالي فإن مزاوله المشروع ( أو الوحدة المحاسبية ) لأعماله يترتب عليه تغيير في شكل ومزيج تشكيلة الموارد ، كما يترتب عليها تغيير في التزامات المشروع وحقوق الملاك فيه . وتؤدي هذه التغيرات في النهاية إما إلى زيادة حقوق الملكية إذا كانت هذه التغيرات مؤدية إلى أرباح أو إلى نقص حقوق الملكية إذا كانت هذه التغيرات مؤدية إلى خسائر . ومن ثم فإن قياس التغيرات يهدف إلى التعرف على ما يحققه المشروع ( الوحدة المحاسبية ) من أرباح أو خسائر .

( د ) تخصيص التغيرات على فترات زمنية محددة :

إذا كان نشاط الوحدة المحاسبية مستمراً ، وكانت التغيرات التي تطرأ على الموارد والإلتزامات وحقوق الملاك هي الأخرى مستمرة لارتباطها باستمرار مزاوله الوحدة المحاسبية لنشاطها ، فإن قياس هذه التغيرات لابد وأن يرتبط بفترات زمنية محددة ، ويمكن التوقف في نهايتها على نتاج النشاط الذي تم خلال كل منها . ولذلك أصبح من الضروري تخصيص التغيرات التي تطرأ خلال فترة زمنية معينة لتلك الفترة لتمكين قياس نتيجة عمليات الفترة قياساً سليماً . ويطلق على هذه الفترات المعينة محاسبياً الفترة المحاسبية ، وهي عادة سنة ميلادية كاملة ، ما لم تقتضى الظروف خلاف ذلك . هذا ويتطلب تخصيص هذه التغيرات اتباع قواعد واجراءات محاسبية معينة ، ومن ثم فإن لم تكن الوحدة المحاسبية مستمرة في اعمالها فلا داعي لعمل هذا التخصيص لأن التغيرات في هذه الحالة سوف تخص الفترة التي حدثت فيها .

(هـ) التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقود كوحدة قياس موحدة :

حيث تقوم المحاسبة عموماً والمحاسبة المالية خصوصاً على القياس الكمي ،  
وحيث لا يكمن تجميع الأشياء غير المتجانسة دون الاستعانة بمقياس كمي مشترك ،  
فإن وجود هذا المقياس يعتبر مقدمة أساسية لامكانية القياس . وتعتمد النقود المقياس  
الكمي الموحد الذي تستخدمه المحاسبة المالية في القياس . وكان الافتراض المحاسبي  
السائد إلى عهد قريب وما زال سائداً في كثير من الأحيان ، أن وحدات النقود  
متجانسة على مر الزمن ، بمعنى ثبات القوة الشرائية للنقود .

هذا وأن كان تعريف مونتز يعد ملائماً لتحديد إطار وظيفة القياس المحاسبي فإنه  
ولاشك قاصراً في شأن وظيفة الاتصال . ذلك حيث تعد وظيفة التقرير التي تقع في  
إطار الاتصال من أهم وظائف المحاسبة <sup>(١)</sup> .

وتبدأ وظيفة الاتصال من حيث تنتهي وظيفة القياس . حيث لا بد من توصيل  
المعلومات ( أو البيانات في بعض الأحيان ) التي تنتج عن القياس لمن يهمه أمر هذا  
القياس ، ولتحقيق الهدف الذي تم القياس من أجله . وتدور وظيفة الاتصال في  
المحاسبة المالية حول التقارير والحسابات والقوائم المالية عموماً ، بخاصة الحسابات التي  
تظهر نتيجة عمليات الوحدة المحاسبية من أرباح أو خسائر خلال الفترة المحاسبية ،  
والقوائم التي تظهر قيمة الموارد المتاحة للوحدة وحقوق الملاك فيها والتزامات الوحدة  
للغير في نهاية الفترة . والقائمة الأساسية التي تظهر ذلك يطلق عليها « الميزانية  
العمومية » . وتعد المعلومات التي تنطوي عليها هذه الحسابات والقوائم مفيدة وموثوق  
فيها لخدمة الملاك والدائنين والجهات الحكومية وغيرها في عديد من الأغراض .

وخلاصة القول فإن وظيفة القياس تنطوي على تحليل وتسجيل العمليات التي  
تقوم بها الوحدة المحاسبية وتصنيف وتنسيق وتجميع البيانات التي تترتب على هذه  
العمليات ، وتحويلها إلى معلومات مفيدة ، ويأتي دور وظيفة الاتصال حيث يتم  
تلخيص النتائج وعرضها في صورة مفيدة وإبلاغها لمن يهمه الأمر . وعادة ما يتم ذلك

(1) W.A.Paton, Essentials of Accounting, Rev. ed. ( N. Y: Macmillan, 1949 )



فى صورة مجموعة من الحسابات والقوائم العامة .

والمحاسبة المالية رهى بصدد تنفيذ وظائفها فى سبيل تحقيق أهدافها تلتزم بمجموعة متعارف عليها ومستقرة من المبادئ ، وتعمل طبقاً لنسق منظم من الإجراءات المنطقية المتميزة ، كما تستند على مجموعة من المفاهيم الخاصة التى أدت إلى ضرورة تمييزها عن فروع المعرفة الإنسانية الأخرى . وسوف نعرض لذلك ، فى الفصل الثالث من هذا الكتاب .

#### ٤ - فروع المحاسبة :

لم تكن المحاسبة فى بداية ظهورها فى أواخر القرن الخامس عشر الميلادى تعدو عن كونها نظاماً مبسطاً لتسجيل المعاملات المالية للتجار فى مدن إيطاليا القديمة كما سبق القول . وكان هذا التسجيل يتم طبقاً لما يسمى بقاعدة القيد المزدوج التى سيأتى تفصيلها ومبرراتها فيما بعد . ولم يبدأ التطور الحقيقى للمحاسبة إلا فى أواخر القرن الثامن عشر حيث كان نشورة الصناعية وبداية ظهور المشروعات الكبيرة عظيم الأثر فى هذا التطور . فقد ظهرت الحاجة إلى توفير مزيد من المعلومات أكثر دقة وتفصيلاً عن مشروعات كبيرة الحجم ومتباعدة فى أوجه النشاط . وقد أدى ذلك إلى توسيع نطاق عمل المحاسبة وبداية ظاهرة تعدد فروعها . فأصبحت المحاسبة المالية Financial Accounting وتلخيصها وتجميعها لأغراض إعداد الحسابات التى تظهر نتائج عمليات المشروع من أرباح أو خسائر وإعداد الميزانية التى تظهر أصول المشروع وحقوق ملاكه والتزاماته . وظهرت محاسبة التكاليف Cost Accounting لتفى بحاجة المشروعات الصناعية من معلومات عن تكلفة ما تنتجه من منتجات عن طريق تحليل وحصر وتبويب وتجميع عناصر التكلفة وحساب تكلفة وحدة المنتج منها . كما ظهرت الحاجة أيضاً إلى المحاسبة الحكومية Governmental Accounting لتنظيم وضبط ورقابة تصرفات الحكومية .

وكتيجة للتقدم التقنى السريع والكبر الرهيب لحجم المشروعات فى العصر الحديث وقيام العديد من الحكومات بمزاولة النشاط الاقتصادى ، واتجاه واقع الحاضر

إلى إطلاق عنان قوى العرض والطلب في تحديد أسعار السلع والخدمات وانتشار التخطيط الاقتصادي بدرجاته المتفاوتة في العديد من الدول - وخاصة النامية منها - زادت الحاجة إلى تطوير المحاسبة وتوسيع نطاق وظائفها وتعدد فروعها لتففى بحاجة العصر إلى بيانات ومعلومات اقتصادية . فظهرت الحاجة إلى معلومات تساعد إدارة المشروعات الكبيرة في اتخاذ قرارات التخطيط المستقبلية وتقييم فعالية قراراتها الماضية وفرض الرقابة المستمرة على عملياتها والاعتماد على الأنظمة المعاونة وخدمات الحاسبات الآلية والاستعانة بالنماذج الرياضية والكمية في حل المشاكل المعقدة ، ولذلك ظهرت المحاسبة الإدارية Management Accounting لتوفر للإدارة المعلومات اللازمة في الوقت وفي الصورة اللازمة لحل مشكلة معينة أو لاتخاذ قرار معين . كما ظهرت المحاسبة القومية National Income Accounting إبان الحرب العالمية الثانية لتوفير البيانات والمعلومات الاقتصادية عن الثروة القومية والدخل القومي ومساهمة القطاعات الإنتاجية المختلفة فيه ومدى اعتمادها على بعضها البعض ومدى الاعتماد على دول العالم الخارجى ، وذلك للتمكن من توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة للمجتمع ككل بما يزيد من رفاهيته ويوفر حاجات افراده المتعددة .

هذا وقد صاحب هذه التطورات انفصال إدارة الوحدات المحاسبية عن ملاكها وقيام علاقة الوكالة بين الفئتين بما أدى إلى ظهور الحاجة إلى اضعاء مزيد من الثقة على المعلومات المحاسبية ، وذلك عن طريق مراجعتها وتدقيقها بمعرفة جهة متخصصة ومستقلة . وبالتالي ظهرت المراجعة Auditing كأحد فروع المعرفة المحاسبية لتففى بهذا الغرض وغيره . وتهدف المراجعة عموماً إلى التحقق من دقة المعلومات المحاسبية وخاصة تلك التى تنتج عن المحاسبة المالية .

وبهذا العرض الموجز لأهداف المحاسبة بصفة عامة ووظائفها وفروعها يكون قد تحقق الهدف من هذا الفصل في شأن تعريف القارئ بها . ويعرض الفصل التالى الى تحديد موقع المحاسبة من فروع المعرفة الأخرى .



## أَسْئَلَة وَحَالَات نَظَرِيَّة

### عَلَى الْفَصْلِ الْأَوَّلِ

أولاً : الأَسْئَلَة :

السؤال الأول :

عرف المحاسبة ، وأهدافها ، ووظائفها ، وفروعها .

السؤال الثاني :

برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك .

( أ ) تعتبر المحاسبة أحد وأهم فروع المعرفة الإنسانية للحساب المنظم الذي يختص فقط بإنتاج البيانات والمعلومات الاقتصادية .

( ب ) يتحدد نطاق البيانات والمعلومات المحاسبية بالأحداث والمعاملات الاقتصادية التي لا يشترط أن تؤثر في تغير ثراء الإنسان ورفاهيته أو ثباتهما .

( ج ) يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الأحداث والمعاملات الاقتصادية التي تكون محلاً للحساب المحاسبى المنظم استناداً إلى النطاق الزمنى لكل منها .

( د ) يقتصر اهتمام المحاسبة على الأحداث والمعاملات الاقتصادية التي وقعت في الماضي دون الحاضر والمستقبل .

( هـ ) يأتي دور المحاسبة كوسيلة منظمة للحساب لتلبية احتياجات إلى معلومات تعجز الذاكرة البشرية عن استيعابها ، وتخزينها ، واسترجاعها ، وتحديد العلاقات القائمة بينها .

( و ) يستخدم النظام المحاسبى بيانات عديدة كمية لإنتاج معلومات عديدة

كمية لا يشترط أن يكون لها صبغة اقتصادية .

(ح) هناك بعض البيانات والمعلومات الاقتصادية الهامة التي لا تدخل في مواضيع اهتمام المحاسبة نظراً لعدم امكانية قياسها في صورة كمية .

(ط) يتحدد الهدف العام للمحاسبة في توفير البيانات والمعلومات الملائمة لتخذي القرارات الاقتصادية .

(ي) يمكن تحقيق الهدف العام للمحاسبة من خلال نموذج متكامل الأركان للقياس المحاسبي فقط .

(ك) لا قيمة لنتائج نموذج القياس المحاسبي من معلومات دقيقة وملائمة بدون وجود نموذج جيد ومتكامل الأركان للاتصال .

(ل) يقوم نموذج الاتصال على ثلاثة أركان رئيسية .

(م) لا يختلف توصيف كل ركن من أركان وظيفتي القياس والاتصال المحاسبي باختلاف فروع المعرفة المحاسبية .

(ن) يعتبر تعريف مونتر الوظيفي للمحاسبة هو أفضل توصيف لوظيفتي القياس والاتصال .

(د) ينصب موضوع القياس المحاسبي على الموارد المملوكة التي تقع في حوزة الوحدة المحاسبية فقط .

(س) يتم قياس الموارد والالتزامات وحقوق الملاك في أي لحظة بهدف تحديد مكوناتها ومقدارها أو قيمتها في تلك اللحظة .

(ص) ليس من الضروري أن يترتب على ممارسة الوحدة المحاسبية لنشاطها أي تغير في شكل وقيمة مزيج الموارد والالتزامات وحقوق الملاك .

(ع) يمكن تحديد ربح أو خسارة المشروع خلال فترة زمنية معينة بقياس التغيرات التي تطرأ على حقوق الملكية في تلك الفترة .

(غ) القياس النقدي الموحد للموارد والالتزامات وحقوق الملاك والتغيرات فيها



عبر الزمن ينضم من افتراض ضمنى مؤداه أن القوة الشرائية للنقود ثابتة .

(ف) تبدأ وظيفة الاتصال من حيث تنتهى وظيفة القياس .

(ق) تقوم وظيفة الاتصال بالدور الاعلامى للبيانات والمعلومات الاقتصادية التى انتهت اليها وظيفة القياس .

### ثانيا : الحالات النظرية :

يعتبر نموذج القياس المحاسبى متكامل الأركان ، من حيث موضوع القياس ، والهدف منه ، والأساليب والإجراءات والأسس المتبعة ، وكيفية التعبير عن النتائج .  
أشرح هذه العبارة

#### الحالة الثانية :

بعد التخصيص الزمنى للتغيرات فى الموارد والإلتزامات وحقوق الملاك من الأمور الضرورية لتحديد نتائج الأعمال بصورة سليمة .  
أشرح هذه العبارة فى ضوء استمرار الوحدة المحاسبية فى ممارسة نشاطها من عدمه .

#### الحالة الثالثة :

بدأت المحاسبة كوسيلة تذكيرية فى مدن ايطاليا القديمة ، وبصدر بعض الموائيق التجارية بفرنسا اتسع مجال المحاسبة ليشمل التقرير عند نتائج الأعمال واعداد ما يسمى الآن بالميزانية العمومية .  
أشرح ذلك موضعاً مراحل تطور المحاسبة كوسيلة منظمة للحساب .

#### الحالة الرابعة :

لقد كان للتقدم التقنى السريع ، وكبر حجم المشروعات ، وتغير شكل الملكية والإدارة دوراً كبيراً فى تطوير المحاسبة وتفرعها وتوسيع نطاق اهدافها بما يفى بحاجة العصر من البيانات والمعلومات الاقتصادية .  
علق على هذه العبارة ، موضحاً فروع المحاسبة وأهدافها ومدى تماشيها مع الظروف الاقتصادية الراهنة .





## الفصل الثانى

فى

### علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى

#### ١ - خطة الفصل :

استعرضنا فى الفصل الأول مفهوم وأهداف المحاسبة وفروعها المختلفة ووظائفها التى تتمثل فى نموذج للقياس وأخر للاتصال ويختلف نطاق كل منها على حسب الأهداف التفصيلية لكل فرع من فروع المحاسبة . وبذلك يمكن تعريف المحاسبة على أنها وسيلة منظمة للحساب باستخدام مجموعة من الأساليب الرياضية والاحصائية والأدوات الحسابية والمنطقية ، وبحكمها نسق من المبادئ والمفاهيم المحاسبية والاقتصادية التى يتأثر بظروف الزمان والمكان بما يجعلها تحوز القبول العام . وتهدف المحاسبة بذلك الى انتاج معلومات كمية مفيدة فى شأن اتخاذ القرارات الاقتصادية المرتبطة بتخصيص الموارد المتاحة وإدارتها واستغلالها بأعلى مستوى من الكفاءة والفاعلية .

والمدقق فى هذا التعريف يجد أن المحاسبة لها علاقات ودلالات وثيقة الصلة ببعض ضروب المعرفة الأخرى ، كعلم الاقتصاد ، والعلوم الإدارية والسلوكية والرياضية والقانونية والهندسية . وسوف يتم تناول هذه العلاقات والدلالات بصورة موجزة على النحو التالى :

#### ٢ - علاقة المحاسبة بعلم الاقتصاد :

يعتبر الاقتصاد أحد العلوم الانسانية Social Sciences وأهمها فى الوصول إلى حل للمشكلة الاقتصادية ، التى تتمثل فى وجود موارد اقتصادية محددة المقدار ونادرة

يمكن استغلالها في أوجه بديلة متعددة لانتاج سلع وخدمات ذات قدره على الوفاء بقدر محدود من احتياجات ورغبات الأفراد غير المحدودة . ويهتم الاقتصاد بدراسة السلوك الاقتصادي للإنسان لأغراض تحديد احتياجاته الاقتصادية والتعرف على سلم تفضيلية للسلع والخدمات المختلفة ، ثم يعمل على التوفيق بين الاحتياجات والرغبات الإنسانية المختلفة والقدرة الانتاجية للموارد الاقتصادية المتاحة ، ويحدد الطريقة المفضلة لتخصيص هذه الموارد على فرص الاستغلال البديلة المختلفة بحيث يمكن الوفاء بأكبر قدر ممكن من احتياجات الأفراد ورغباتهم باستغلال القدر المتاح من الموارد بأفضل صورة ممكنة . ولتحقيق ذلك يعمل الاقتصاد على وضع معايير ومبادئ السلوك الأمثل سواء فيما يتعلق بتخصيص الموارد على فرص الاستخدام البديلة ، أو فيما يختص بإدارة واستغلال تلك الموارد في الفرص التي خصصت لها ، أو فيما يختص بتوزيع الناتج من سلع وخدمات على المستحقين فيه ، أو فيما يختص بالسلوك الاتفاقي للأفراد في الحصول على السلع والخدمات المختلفة . ومن ثم إذا استرشد من يتخذ القرار في شأن أي من هذه المشاكل الفرعية ، بالمعايير والمبادئ الاقتصادية الملائمة فإن القرار الذي يتخذه يصبح أفضل ما يمكن اتخاذه في ظل ما يحيط به من ظروف حيثئذ . ويتطلب الأمر في هذا الصدد أن يكون متخذ القرار ملماً بالمبادئ والمعايير الاقتصادية التي تتلاءم مع موضوع القرار ونتائج المتوقعة .

ومن استعراضنا لوظائف المحاسبة وأهدافها في الفصل السابق يتضح لنا درجة الصلة ومقدار الارتباط بين المحاسبة والاقتصاد . فمواضيع القياس المحاسبي هي موارد ومتغيرات وعمليات وتدفقات اقتصادية بهدف توفير بيانات ومعلومات ذات طبيعة اقتصادية عن قيمة هذه العناصر أو مقدارها ، وخصائصها ومكوناتها . أي أن مواضيع القياس المحاسبي تنبثق جذورها أساساً من الأسس والمبادئ والمعايير الاقتصادية وإلا ما توافر للبيانات والمعلومات المحاسبية الدلالة الاقتصادية الملائمة لتحقيق الهدف من توليدها وتوفيرها للمستفيدين منها . فلا ريب إذن في أن المحاسبة قد تبنت الكثير من المصطلحات الاقتصادية ، واستخدمت العديد من أدوات التحليل الاقتصادي ، وارتكزت على تطبيق النظرية الاقتصادية في بناء نموذج القياس المحاسبي ، سواء كان ذلك من حيث الموضوع ، أو الهدف ، أو المعيار ، أو وحدة القياس . ومن هذا المنطلق يرى



الفكر المحاسبى المعاصر أن أصول ومبادئ المحاسبة يلزم أن تكون متسقة مع الأصول والمبادئ الاقتصادية .

ولا تقع العلاقة بين المحاسبة والاقتصاد فى اتجاه واحد ، بمعنى أن المحاسبة ليست دائماً بالمستفيد . بل أن العلاقة فى واقع الأمر هى علاقة تبادل منافع ناتجة عن تداخل فى الأهداف والمتطلبات . فالمحاسبة تعتمد على الكثير من المبادئ والمعايير الاقتصادية وهى بصدد القيام بوظيفة القياس ، كما أن الاقتصاد يعتمد على البيانات والمعلومات المحاسبية للتحقق من مدى صحة هذه المبادئ والمعايير النظرية ومدى توافقها مع واقع التطبيق العملى لها .

ويتضح مما سبق أن المحاسبة والاقتصاد لهما صلات وثيقة ببعضهما ويتبادلان المنافع فيما بينهما بشكل يجعل دراسة المحاسب لعلم الاقتصاد ضرورة ملحة لاداء مهامه على الوجه الاكمل ، كما يجعل دراسة الاقتصادى للمحاسبة أساس ضرورى لمعالجة المشاكل الاقتصادية فى صورة تقبل التطبيق العملى .

### ٣ - علاقة المحاسبة بالعلوم الإدارية :

يمكن القول أن وظائف اداره الوحدات الاقتصادية تتلخص ببساطة فى : تحديد الهدف أو مجموعة الاهداف المرغوب تحقيقها ، ووضع الخطط ورسم السياسات لتوفير وتدير الموارد اللازمة لذلك ، وشحذ الهمم لوضع الخطط والسياسات موضع التنفيذ ، وأخيراً متابعة الأداء وتقييمه وتوفير المناخ الملائم من الدوافع الإيجابية اللازمة لتحقيق توافق الأداء مع الأهداف الموضوعه . وفى كل مرحلة من هذه المراحل تواجه الادارة بالعديد من البدائل التى يلزم دراستها واختيار الأفضل من بينها . وكل قرار تتخذه الادارة فى هذا الصدد يكون عرضه للصواب أو الخطأ على حسب دقه ووقيه وملائمة ما يتوافر لديها من معلومات مفيدة فى اتخاذه . ويعتبر النظام المحاسبى أهم مصدر من مصادر المعلومات التى يمكن أن تتاح للادارة لأغراض اتخاذ قراراتها بما يكفل تحقيق اهدافها بكفاءة وفعالية . فالقياس المحاسبى للمركز المالى للوحدة الاقتصادية يمكن الإدارة من معرفة مقدار الموارد المتاحة وقدرتها على تحقيق الأهداف المرغوبة . كما أن قياس الربح والربحية يمكن الادارة من معرفة مدى تحقيق أهدافها فى هذا الشأن

ويساعدها أيضاً على وضع الخطط ورسم السياسات في المستقبل .

ولا يتوقف ارتباط المحاسبة بالادارة عند هذا الحد بل يمتد ايضاً الى وظيفة الاتصال التي اصبحت من محاور الاهتمام الرئيسية للادارة الحديثة خاصة في ظل كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها . وتعد التقارير والقوائم والموازنات المحاسبية من اهم أدوات الاتصال التي تعتمد عليها الادارة في هذا الصدد . وبذلك تبرز أواصر وثيقة الصلة بين المحاسبة والادارة .

#### ٤ - علاقة المحاسبة بالعلوم السلوكية :

تهتم العلوم السلوكية بتفهم السلوك البشري والتعرف على دوافعه وتفسيره والتنبؤ به ، وذلك عن طريق تجميع البيانات والمعلومات التي تساعد في توصيف وتقنين أبعاد هذا السلوك وجوانبه بحيث يمكن تبريره عملياً .

وقد كان للاقتصاديين والإداريين ركب السبق في تكشف العلاقات القائمة بين معارفهم والعلوم السلوكية ، ولم تلحق المحاسبة بهذا الركب إلا في العهد الحديث . ويذخر الفكر المحاسبي المعاصر بالدراسات السلوكية الهادفة الى زيادة فعالية المعلومات المحاسبية في توجيه السلوك البشري الى تحقيق رفاهية المجموع ، وتوفير المثيرات الملائمة للدوافع السلوكية المرغوبة . وسوف تتضح أهمية السلوكيات في دراسة محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية . كما يرى البعض أن هذه الدراسات قد تؤدي الى قيام فرع جديد من فروع المحاسبة ليعرف بالمحاسبة السلوكية .

#### ٥ - علاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية والاحصائية :

تستعين المحاسبة بالعديد من الاساليب الرياضية والأدوات الإحصائية في شأن القياس المحاسبي والتحقق من دقة القياس وصدق ما يترتب عليه من معلومات . فتجد مثلاً أن قاعدة القيد المزدوج التي عاصرت تطورات المحاسبة بجميع فروعها على مر السنين والقرون تنبثق أساساً من المتساوية الرياضية ، كما أن جميع العمليات المحاسبية والحسابات والقوائم والتقارير المحاسبية يمكن التعبير عنها في صورة معادلات رياضية .



بل أن نموذج القياس المحاسبي بكامل أركانه يمكن وضعه في صورة نموذج رياضي .

هذا وتعتمد المحاسبة على القواعد الاحصائية في تصنيف وتقسيم الحسابات بما يتسق وطبيعة العمليات التي تقوم بها كل وحدة اقتصادية . كما أصبح أسلوب المعاينة الاحصائية ذو أهمية بالغة في شأن القياس والتحقق المحاسبي . إذ أن الاستعانة بهذا الأسلوب يقلل من تكلفة انتاج البيانات والمعلومات ، ويمكن من اختبار درجة الثقة فيها والاعتماد عليها في شأن استخدامها للوفاء باحتياجات متخذى القرارات الاقتصادية .

أضف إلى ما تقدم أن اهتمامات المحاسبة لم تعد مقصورة على القياس التاريخي لآثار عمليات التبادل الاقتصادية ، وإنما أصبحت تهتم أيضا بقياس الآثار المتوقعة عن هذه العمليات في المستقبل الأمر الذي يستوجب ضرورة تطبيق نظرية الاحتمالات وقواعدها في هذا الصدد . وبذلك أصبح نموذج القياس المحاسبي نموذجاً احتماليا أكثر منه نموذجاً للقياس المؤكد . وتبدو أهمية ذلك بصورة واضحة في المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف ، كما أن لها آثارها الملحوظة في نموذج القياس الخاص بالمحاسبة المالية . هذا بالإضافة الى ما تتركه نظرية الاحتمالات من بصمات واضحة على عمليات مراجعة الحسابات في العصر الحديث .

## ٦ - علاقة المحاسبة بالعلوم القانونية :

تقع علاقة القانون بالمحاسبة في اتجاهين . فالقانون يعد أحد المصادر الإلزامية لبعض المبادئ والقواعد المحاسبية اللازمة في شأن القياس والاتصال المحاسبي . كما أن المحاسبة عموماً تعمل في إطار البيئة القانونية القائمة في الزمان والمكان . وقد يتدخل المشرع أحياناً لحماية فئات من المتعاملين مع الوحدة المحاسبية بفرض قواعد معينة أو ضرورة انتاج وتوفير معلومات معينة في صورة محددة . كما أن المحاسبة تعد أحد الأدوات المفيدة بصدد التحقق من الالتزام ببعض الأحكام والنصوص القانونية . وتعتبر المحاسبة المالية هي أكثر فروع المعرفة المحاسبية تأثراً بالقانون . فقد توجد من النصوص القانونية ما يلزم المحاسب بإجراءات معينة في شأن تصميم النظام المحاسبي ، أو بشأن التقارير والقوائم المحاسبية . كما أن قوانين الشركات تتعرض لتنظيم كثير من المسائل

المحاسبية كتنظيم الدفاتر التجارية وشكل القوائم والحسابات الختامية وطريقة عرضها ونشرها ، ومعالجة توزيع الأرباح وما إلى ذلك من مشاكل القياس والاتصال المحاسبية . كما تلتزم القواعد والاجراءات المحاسبية بالنصوص القانونية فى حالات التصفية والافلاس والاندماج والمعاملات الضريبية .

ولاشك أن مدى تأثير المحاسبة بالقانون يختلف من دولة إلى أخرى ، ففى بعض الدول كمصر ولبنان مثلاً قد تفرض الدولة تطبيق نظام محاسبى معين بكامل أركانه على قطاع أو عدة قطاعات معينة ، بينما فى دول أخرى قد يتكفى المشرع بما يضمن الحفاظ على حقوق الدولة والمواطنين .

هذا وتعد المعلومات والسجلات المحاسبية من جهة أخرى من قرائن الاثبات القانونية إذا ما توافرت فيها شروط معينة .

ويتضح مما تقدم مدى أهمية إلمام المحاسب بالاعتبارات القانونية المختلفة المؤثرة فى نطاق عمله والمحددة لبعض تصرفاته . هذا ليتجنب الوقوع فى مخالفات وأخطاء قانونية من ناحية ، ولتمكينه من العمل على تغيير المتطلبات والاجراءات القانونية التى قد تتماشى مع المبادئ والقواعد المحاسبية السليمة من ناحية أخرى .

## ٧ - علاقة المحاسبة بالعلوم الهندسية :

تظهر العلاقة وثيقة بين بعض العلوم الهندسية والمحاسبية . فلا يمكن الفصل مثلاً بين أصول هندسة الانتاج ومقومات محاسبة تكلفة الانتاج ، حيث يهتم كلاهما بمناولة المواد ، وسجلاتها ، ودراسة الزمن والحركة وتحليل العمالة ، ودراسة الطاقات المتاحة وامكانيات استغلالها ، وما إلى ذلك . أضف إلى ما تقدم أن كل الدراسات الهندسية فى شأن الجدوى الاقتصادية لا بد وأن تعتمد على معلومات محاسبية ، وذلك يمتد من هندسة الالكترونيات الى هندسة الطرق والكبارى والانشاءات .

كما أن مجالات عمل المحاسبة الإدارية تقتضى بالضرورة تعاون المحاسبين مع المهندسين ، حتى تؤتى المحاسبة الادارية ثمارها فى مد الإدارة بالمعلومات الصالحة والوقتية لاتخاذ القرارات التخطيطية والرقابة الملائمة .

ولا يقتصر الأمر على محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، فالمحاسب المالى مثلاً يعتمد أساساً على التقديرات الهندسية بصدد تحديد العمر الانتاجى للأصول طويلة الأجل ( الثابتة ) واختيار طرق الأهلاك المناسبة لكل منها ، كما يلزم تعاون الطرفين بصدد تقييم بعض الأصول أو تقييم المنشأة ككل .

#### ٨ - الخلاصة وموقع المحاسبة بين العلوم الأخرى :

نخلص مما تقدم بأن المحاسبة بفروعها المختلفة وثيقة الصلة بعدد من العلوم الأخرى ، وخاصة العلوم الإنسانية . فعلاقة المحاسبة بالإقتصاد علاقة ترابط من جميع الأركان ، فموضوع الاهتمام واحد ، والأهداف مترابطة ، وتبادل المنافع قائم الى الدرجة التى يمكن معها القول أنهما توأمان لا يتفصلان .

وتبدو علاقة الإدارة بالمحاسبة فى صورة المستفيد والمفيد ، فالمعلومات المحاسبية ضرورة حتمية لامكان نجاح الادارة فى مهامها والقيام بوظائفها وانجاز مسؤولياتها . أما المحاسبة والعلوم السلوكية فهى مجال خصص للتعاون وخاصة فى مجالات اهتمام المحاسبة الإدارية . أما علاقة المحاسبة بالرياضة والاحصاء فهى علاقة مستفيد ، بمعنى أن المحاسبة تستعير من المبادئ والقواعد والقوانين والنماذج الرياضية والاحصائية ما يشرى مجالاتها المختلفة ويجعل المعلومات المتولدة عنها أكثر قيمة وفائدة . وتتلخص علاقة المحاسبة بالقانون فى أن القانون قد يصبح مصدراً لبعض القواعد والمبادئ المحاسبية ، كما أن المحاسبة تعتبر مصدراً لقرائن الاثبات القانونية . وتبرز علاقة المحاسبة بالعلوم الهندسية فى مجال هندسة الانتاج وجميع مجالات اقتصاديات الهندسة .

ولاشك فى أن ما تقدم يوضح أن المحاسبة تقع فى دائرة العلوم الاجتماعية أو الإنسانية Social Sciences وأن كان يمكن القول أن لها بعض الروابط والصلات ببعض العلوم الطبيعية Natural Sciences . فالعلوم الاجتماعية أو الإنسانية تهتم بدراسة الانسان وسلوكه واحتياجاته ، وكيفية الوفاء بهذه الاحتياجات وتقنينها وتنظيمها ، كما تهتم بدراسة التنظيمات البشرية والجماعات الإنسانية وعلاقاتها بعضها البعض ، وسلوكها ومقوماتها وأركانها وتنظيمها وتصنيفها ، وما إلى ذلك . ولاشك فى أن المحاسبة تهتم بدراسة الانسان كمتخذ قرار اقتصادى للتعرف على احتياجاته من بيانات



ومعلومات اقتصادية حتى يمكن الوفاء بها .

أما العلوم الطبيعية فهي تهتم بدراسة ظواهر الطبيعة وتقنينها والبحث في كيفية التحكم فيها بمعرفة الانسان ، وتستفيد المحاسبة من بعض هذه القوانين في شأن التطبيق المحاسبي ولكنها لا تعد قطعاً من العلوم الطبيعية . فيمكن القول مثلاً أن قاعدة التعادل الكيميائي Chemical Equilibrium في العلوم الطبيعية تعتبر اساس منطقي لقاعدة التوازن الرياضى Mathematical Equality ، والتي هي في واقع الأمر أساس لقاعدة التوازن المحاسبي Accounting Equation ، كما سوف يتضح فيما بعد .

## اسئلة وحالات نظرية

### على الفصل الثانى

أولاً: الاسئلة :

السؤال الأول :

حدد علاقة ومقدار الارتباط بين المحاسبة المالية وكل من علم الاقتصاد ، والعلوم الإدارية ، والسلوكية ، والرياضية ، والعلوم والقانونية والهندسية .

السؤال الثانى :

حدد موقع المحاسبة بين العلوم الأخرى .

السؤال الثالث :

برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أم صواب من وجهة نظرك .

( أ ) تعتبر المحاسبة دائماً بالمستفيد من علاقتها بعلم الاقتصاد .

( ب ) ترتبط المحاسبة بعلاقة وثيقة الصلة بعلم الاقتصاد من حيث الموضوع والهدف والمعيار ووحددة القياس .

( ج ) يعد النظام المحاسبى أهم مصدر لتلبية احتياجات الإدارة من المعلومات بما يكفل تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية .

( د ) تهتم المحاسبة بتفهم السلوك البشرى والتعرف على دوافعه وتفسيره بما يساعد فى توصيف وتقنين ابعاد هذا السلوك وتبريره عملياً .

( هـ ) يرى الفكر المحاسبى المعاصر ضرورة اتساق الأصول والمبادئ المحاسبية مع الأصول والمبادئ الاقتصادية .

( و ) نظراً لأهمية العلاقة بين المحاسبة والعلوم السلوكية بذخر الفكر المحاسبى المعاصر بالدراسات السلوكية الهادفة إلى زيادة فعالية المعلومات المحاسبية فى توجيه السلوك البشرى نحو تحقيق رفاهية المجموع .

( ز ) يمكن بناء نموذج القياس المحاسبي في صورة مجموعة من المعادلات الرياضية .

( ح ) يساعد تطبيق نظرية الاحتمالات وقواعدها في انتاج بيانات ومعلومات تتعلق بالمستقبل .

( ط ) لا فرق بين نموذج القياس المحاسبي المؤكد والإحتمالي .

( ي ) تقع العلاقة بين المحاسبة والعلوم القانونية في اتجاه واحد .

( ك ) تعتبر المحاسبة المالية أقل فروع المعرفة المحاسبية تأثراً بالقانون .

( ل ) لا تختلف العلاقة التأثيرية للقانون على المحاسبة المالية من دولة لأخرى .

( م ) تختلف مواضيع الاهتمام المحاسبية والاقتصادية عنها في العلوم الهندسية .

( ن ) تستند المحاسبة إلى العلوم الهندسية في اختيار بعض الطرق والأساليب المستخدمة في القياس المحاسبي .

### ثانياً : الحالات النظرية :

#### الحالة الأولى :

مواضيع القياس المحاسبي تتيق جذورها أساساً من المبادئ والمعايير الاقتصادية وألا ما توفر للبيانات والمعلومات المحاسبية الدلالة الاقتصادية اللازمة لتحقيق الهدف منها .  
علق على هذه العبارة موضحاً درجة الصلة ومقدار الارتباط بين المحاسبة وعلم الاقتصاد .

#### الحالة الثانية :

تستعين المحاسبة بالعديد من الأساليب والأدوات الرياضية والاحصائية في شأن القياس المحاسبي ، والتحقق من دقة وصحة ما يترتب عليه من معلومات . اشرح .

#### الحالة الثالثة :

تقع المحاسبة في دائرة العلوم الاجتماعية أو الانسانية وإن كان لها بعض الروابط والصلات ببعض العلوم الطبيعية . اشرح .



## الفصل الثالث

في

المفاهيم والافتراضات والمعايير والمعتقدات

الرئيسية في المحاسبة المالية

### ١ - خطة الفصل :

تناولنا في الفصل الأول الأهداف العامة للمحاسبة ووظائفها وفروعها ، كما وضحنا في الفصل الثاني علاقة الصلة والارتباط بين المحاسبة وضروب المعرفة الأخرى. ويصبح من الضروري أن نتعرف على مفهوم بعض المصطلحات الرئيسية في المحاسبة والتي سوف نعتاد على استخدامها فيما بعد ، كما يلزم التعرف على بعض الافتراضات الرئيسية التي تقوم عليها المحاسبة المالية بصفة عامة ، وتفهم بعض المعايير الأساسية التي تعمل في إطارها ، وذلك بالإضافة الى بعض المعتقدات العرفية التاريخية التي ما زالت تؤثر في المحاسبة المالية حتى وقتنا هذا . وسوف نتناول كل من هذه الأمور بقليل من التفصيل والإيضاح في هذا الفصل تاركين بيان آثارها على أهداف ووظائف وإجراءات المحاسبة لما يلي ذلك من دراسة في هذا الكتاب .

### ٢ - بعض التعاريف الرئيسية :

نستعرض فيما يلي توضيح مفهوم بعض المصطلحات الضرورية لتفهم المبادئ والافتراضات والمعتقدات الأساسية في المحاسبة المالية .

الوحدة المحاسبية : حيث قمنا بتعريف المحاسبة بأنها وسيلة منظمة للحساب فلا بد وأن يكون هذا الحساب لشيء معين ولغرض معين . والشيء المعين هو الأحداث والمعاملات والوقائع الاقتصادية . وحيث أن هذه تقع في كل المجتمعات وتتم

بين عدد كبير من الأفراد والمشروعات . فإن هذا الحساب المنظم لا بد وأن يخص معاملات فرد معين ، أو مشروع معين حتى يصبح ممكناً من ناحية ، ومفيداً من ناحية أخرى . وهذا الفرد أو المشروع يطلق عليه الوحدة المحاسبية . فالوحدة المحاسبية إذن هي مشروع اقتصادي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو خدمياً أو مهنياً ، ومن ثم فهي تعتبر منتجاً للسلع والخدمات الاقتصادية القادرة على إشباع رغبات الأفراد . ويتراوح مدى تشتت ملكية الوحدة المحاسبية من فرد واحد إلى عدد كبير جداً من الأفراد . فهي قد تكون مملوكة مثلاً لفرد واحد ويطلق عليها في هذه الحالة المشروع الفردي ، وقد تكون مملوكة لعدد من الأفراد بالمشاركة ، ويطلق عليها شركة أشخاص ، كما قد تكون مملوكة لعدد كبير من الأفراد بالمساهمة ، ويطلق عليها شركة المساهمة ، كما قد تكون الوحدة المحاسبية تابعة لهيئة أو جهة حكومية أو غير حكومية . وهي من وجهة النظر المحاسبية لها شخصيتها المعنوية المستقلة استقلالاً تاماً عن ملاكها بصرف النظر عن الشكل أو الكيان القانوني لها ، وتمثل مركز الإهتمام الذي يدور حوله النظام المحاسبي .

**الفترة المحاسبية :** برغم أن عمليات المشروع الذي يعد بمثابة وحدة محاسبية يفترض استمرارها ، كما سوف نرى فيما بعد ، فإنه يلزم للمعلومات المحاسبية حتى تؤدي الغرض منها أن يتم إعدادها وتقديرها على فترات دورية . فتقوم المحاسبية بإظهار نتائج عمليات المشروع التي تمت خلال فترة زمنية معينة حتى يتمكن القائلون على إدارة المشروع من الوقوف على مدى تقدمه في طريقة إلى تحقيق أهدافه ، ويخططون لما يجب عليهم عمله في ضوء ما تم ، كما يتمكن الملاك من التوقف على مقدار العائد على رؤوس أموالهم المستثمرة في المشروع كأساس لاتخاذ القرارات المناسبة في هذا الشأن ، كما تقوم المحاسبة بإظهار المركز المالي للمشروع من حيث ما يقع في حوزته من أصول أو موارد وما يقع على عاتقه من التزامات وحقوق ملكية في تاريخ معين . ويطلق على الفترة الزمنية التي تقوم المحاسبة بإظهار نتائج العمليات لها وإظهار المركز المالي في نهايتها ، إصطلاح « الفترة المحاسبية » . وتكون الفترة المحاسبية لأغراض المحاسبة المالية في العادة سنة ميلادية كاملة يختلف تاريخ بدايتها من نشاط إلى آخر ، ما لم تكن هناك ظروف خاصة تستدعي أن تكون الفترة المحاسبية

أطول أو أقل من سنة ميلادية .

**الأصول :** الأصول هي مجموعة الموارد الاقتصادية المملوكة للوحدة المحاسبية والمتاحة للاستخدام في نشاطها . وقد تكون الأصول في شكل موارد إنتاجية طويلة الأجل مثل الأراضي والمباني والآلات والمعدات ووسائل النقل والإنتقال ، ويطلق عليها في هذه الحالة أصول ثابتة . كما قد تكون الأصول في صورة نقدية سائلة أو يمكن تحويلها إلى نقدية سائلة في فترة زمنية قصيرة ، مثل المخزون من المواد والبضاعة ، ومديونيات الغير للوحدة المحاسبية كعملائها مثلاً ، والنقدية الموجودة في خزائنها وفي حساباتها في البنوك ، ويطلق عليها في هذه الحالة الأصول المتداولة . وعلى هذا فأساس التفرقة بين الأصول الثابتة والمتداولة هي درجة سيولتها أو قابليتها للتحويل إلى نقدية سائلة في فترة زمنية قصيرة نسبياً . ويلاحظ أن الأصول الثابتة لا يتم إقتنائها لغرض إعادة بيعها وإنما لغرض إستخدامها في نشاط المشروع على مدار حياتها الإنتاجية . كما يطلق على الأصول الثابتة مضافاً إليها المخزون باختلاف أنواعه الأصول غير النقدية لأن لها كيان عيني ولها قيمة اقتصادية ذاتية كامنة فيها ، ويطلق على باقى الأصول المتداولة الأصول النقدية لأنها تمثل حقوقاً نقدية في صورة وحدات نقدية معينة . ومن ثم نجد أن القيمة الاقتصادية للأصول غير النقدية تتقلب تبعاً لتقلبات الطلب والعرض عليها ، بينما القيمة الاقتصادية للأصول النقدية تتوقف على التقلبات في قوتها الشرائية .

**الخصوم :** الخصوم تمثل حقوقاً للغير بما فيهم الملاك في أصول الوحدة الاقتصادية ، وتتساوى معها دائماً في المقدار . ويمثل ما يتبقى من الأصول بعد استبعاد إلتزامات الوحدة السارية للغير ، حقوق ملاكها فيها ، ويطلق عليه حقوق الملكية . وبذلك تنقسم الخصوم إلى قسمين : الأول يمثل حقوق الملكية ، والثاني يمثل الإلتزامات .

وتشمل حقوق الملكية على القيمة المالية للموارد الاقتصادية التي يقدمها الملاك كرأس مال للوحدة لتمكينها من مزاولة نشاطها ، وعلى ما تقوم الوحدة بتحقيقه من الأرباح يتقرر الاحتفاظ بها فيها كتعزيز لمركزها المالى وتوسيعاً لنشاطها والتي يطلق عليها أرباحاً محجوزة . ولا تلتزم الوحدة الاقتصادية برد حقوق الملكية مادام نشاطها



مستمراً حيث لا ترتبط حقوق الملكية بأجل محدد زوفاً . ويمكن لحقوق الملكية أن تتغير في المقدار نتيجة تراكم الأرباح المحتفظ بها ، أو كنتيجة لزيادة رأس المال أو إنخفاضه في ظل ظروف معينة وبشروط معينة .

أما الإلتزامات فهي تمثل الإلتمان الذي يقدمه الغير للوحدة المحاسبية في صورة موارد مالية لأجل مسمى أو غير مسمى وعلى سبيل الدين . وهي تشمل القروض التي تحصل عليها الوحدة من الغير كالبنوك مثلاً ، وسواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل ، وتشمل مديونية الوحدة لمورديها ومستحقات العاملين فيها من أجور وإيجارات لم تسدد بعد ، وما شابه ذلك .

**الميزانية العمومية - قائمة المركز المالي :** الميزانية العمومية هي كشف أو قائمة تظهر أصول الوحدة ومكوناتها ومقدارها ، وخصوم الوحدة ومكوناتها ومقدارها ، في تاريخ معين . ويطلق عليها « الميزانية » لأنها تتخذ في إحدى أشكالها صورة كشف له جانبين متساويين ومن ثم متوازنين من ناحية ، كما يطلق عليها « عمومية » من ناحية أخرى ، لأنها تتضمن الآثار العامة لجميع نتائج عمليات المشروع كما وصل إليه الوضع في تاريخ معين . ويطلق عليها أيضاً قائمة المركز المالي لأن الهدف الرئيسي من إعدادها هو إظهار « حقيقة » المركز المالي للوحدة المحاسبية وقدرتها على الإستمرار في نشاطها والوفاء بالتزاماتها . وتعتبر الميزانية العمومية Balance Sheet أو قائمة المركز المالي Statement of Financial Position من أهم التقارير التي تنتجها المحاسبة المالية .

**الإيرادات :** يزاول المشروع نشاطه بإنتاج السلع والخدمات وبيعها لمن يرغب فيها من العملاء . وتمثل مبيعات المشروع من السلع التي ينتجها أو يتجر فيها أو من الخدمات التي يؤديها ، المصدر الرئيسي للإيرادات التي يحصل عليها من مزاوله نشاطه . ويمكن القول بصفة عامة أن الإيرادات تتمثل في مقدار الزيادة أو الإضافة التي تطرأ على أصول المشروع نتيجة مزاوله العمليات الإنتاجية أو التجارية وسواء كانت هذه الزيادة في شكل أصول غير نقدية كالمخزون مثلاً أو في شكل أصول نقدية ، وبشرط أن لا يقابلها زيادة في رأس المال أو في الإلتزامات المشروع للغير . ويتم قياس الإيرادات

بالقيمة المالية للأصول التي تتراكم لدى المشروع أو الحقوق التي تنشأ له قبل الغير مقابل تبادل ما ينتجه من صلب وخدمات مع الغير . ومن أمثلة هذه الإيرادات قيمة مبيعات البضاعة وتأدية الخدمات للغير ، وفوائد القروض الممنوحة للغير ، وما شابه ذلك .

**التكلفة :** التكلفة تمثل فيما يتكبده المشروع من تضحيات بأصول أو بقيام التزامات عليه للغير في سبيل الحصول على أصول أخرى ، سواء كان ذلك لأغراض إستخدامها في العملية الإنتاجية أو لأغراض إعادة بيعها ولكنه يشترط أن تكون هذه الأصول غير نقدية . فمثلاً قيام المشروع بشراء آلات نقداً يترتب عليه زيادة الأصول غير النقدية ، وانخفاض قيمة النقدية عما كانت عليه قبل هذا التصرف . كما يؤدي قيام المشروع بشراء سيارات مثلاً على الحساب الى نشأ التزام عليه يجب الوفاء به في تاريخ معين .

**المصروفات :** هي كل التكاليف التي تستنفد في سبيل الحصول على الإيرادات ، أو هي الأصول التي تستنفد أو تستخدم في سبيل الحصول على إيرادات . كتكلفة البضاعة التي يتم بيعها مثلاً ، فهي تتحول إلى مصروف مقابل الحصول على الإيرادات التي تمثل في سعر البيع . وكذلك الإيجار والأجور والمرتببات والتور والمياه وما إلى ذلك تعتبر من قبيل المصروفات اللازمة للحصول على الإيرادات .

**الربح :** هو ناتج مقابلة الإيرادات التي يحصل عليها المشروع خلال فترة زمنية معينة مع المصروفات المتعلقة بتلك الإيرادات . أي هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات بشرط زيادة الإيرادات عن المصروفات . أما إذا كانت المصروفات تزيد عن الإيرادات فإن الفرق الناتج عن المقابلة يكون خسارة .

**الحساب الختامي :** هو حساب يوضح بنود الإيرادات ومقدارها وبنود المصروفات ومقدارها وناتج مقابلهما ( أي الفرق بينهما ) من أرباح أو خسائر . وهو يظهر النتائج الإجمالية لعمليات المشروع لفترة زمنية معينة هي في العادة الفترة المحاسبية . وتكون نتيجة المقابلة أرباحاً إذا كانت الإيرادات تزيد عن المصروفات ، أما إذا حدث العكس فتكون نتيجة المقابلة خسارة . ويمكن أن ينقسم الحساب الختامي إلى عدد

من الحسابات يظهر كل منها نتيجة أعمال مرحلة معينة من عمليات المشروع كما سيرد شرحه فيما بعد .

### ٣ - الافتراضات المحاسبية :

تقوم المحاسبة على مجموعة من الافتراضات التي تساعد في تحديد إطارها وتيسير أداء وظائفها وتبسط من إجراءاتها . كما تقوم المحاسبة على عدة منطلقات أساسية تمثل الإطار النظري للتوفيق بين وظائف المحاسبة وأهدافها وتمثل المعايير التي يركن إليها المحاسب في أداء عمله بصدد توفير بيانات ومعلومات محاسبية تتلاءم مع الغرض المستهدف منها . كما يوجد أيضاً عدد من المعتقدات التاريخية التي صاحبت المحاسبة في مراحل تطورها وما زالت تؤثر في إجراءات الممارسة العملية للمحاسبة حتى وقتنا هذا . ورغم أن غالبية الكتابات المحاسبية لا تفرق بين الافتراضات Assumptions والمنطلقات أو المعايير Postulates or Standards ، والمعتقدات Conventions ، إلا أننا سوف نقوم بمعالجة كل منها على حدة لإختلاف مفاهيمها وأهدافها . ونتناول الافتراضات المحاسبية في هذا البند على أن نتناول المنطلقات والمعتقدات في البنود التي تليه .

#### ( أ ) افتراض استقلال الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبية تعد مستقلة عن أصحاب المصلحة فيها . وعلى هذا الأساس فإن البيانات والمعلومات المحاسبية يتم إعدادها وتوفيرها من وجهة نظر الوحدة المحاسبية ولها ، حيث تمثل موضوع الإهتمام في المحاسبة المالية . ومن ثم فإن الوحدة المحاسبية تعتبر نواة النظام المحاسبى الذى يتم تصميمه لها بحيث يغطي الأنشطة التي تقوم الوحدة بمزاولةها ويعكس العمليات التي تكون بنفسها طرفاً فيها ، وذلك دون النظر للأنشطة الخاصة بأصحاب المصلحة فيها . فالوحدة المحاسبية إذن هي كيان معنوى مستقل يفترض امكانية تعامله مع الكيانات الأخرى سواء كانت حقيقية كالأفراد أو معنوية مثل المصالح والهيئات الحكومية أو الوحدات المحاسبية الأخرى .



## (ب) افتراض استمرار الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبية مستمرة في عملياتها في المستقبل ، ما لم  
يقم الدليل على عكس ذلك . ويعتبر هذا الافتراض أساسياً لتبرير أسس وقواعد القياس  
والتقييم المحاسبية ، وخاصة ما يتعلق منها بالأصول الثابتة . فقد جرى العرف المحاسبى  
مثلاً عند قياس المركز المالى للمشروع على أن يأخذ المحاسب بالقيم التاريخية للأصول  
المختلفة ولا يهتم بقيمتها التبادلية في السوق في تاريخ إعداد القائمة ، وذلك زعماً بأن  
المشروع لا تهتمه القيم التبادلية لهذه الأصول ما دام مستمراً في عملياته في المستقبل  
ومن ثم لن يقوم ببيعها في الحال ، وإنما سوف يستمر في استخدامها .

## (ج) افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود :

تقوم المحاسبة المالية تقليدياً ، وما زالت في أغلب الأحوال ، على افتراض أن  
وحدة القياس المحاسبى - وهى النقود - ثابتة القيمة على مر الزمن ، أو أن التقلبات  
التي تطرأ على قيمتها تعتبر من الضلالة في معظم الأحيان بحيث لا تؤثر في صحة  
القياس المحاسبى لو افترض ثبات قيمتها ، ومن ثم يمكن تجاهلها . وعلى هذا الأساس  
يمكن للمحاسب أن يجمع تكلفة أصول مشتراة منذ عشر سنوات مثلاً على تكلفة  
أصول تم شراءها اليوم ليحصل على رقم يزعم أنه متجانساً في وحدات قياسه تأسيساً  
على هذا الافتراض . وقد أصبح افتراض ثبات قيمة النقود مثار جدل شديد منذ الحرب  
العالمية الثانية وما زال . فالقوة الشرائية للنقود أصبحت في انخفاض مستمر في كل  
دول العالم بشكل لا يمكن معه القول أن التقلبات في قيمتها ضئيلة يمكن تجاهلها .  
وقد أصبح أمر تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات في القوة الشرائية للنقود ( المستوى العام  
للأسعار ) من الأمور المرغوبة والواجبة بحيث يقتضى ضرورة إسقاط هذا الافتراض .  
وقد عدلت العديد من الممارسات في عدد من الدول المتقدمة عن هذا الفرض بطرق  
متفاوتة للتغلب على أثر مشكلة التقلبات في المستوى العام للأسعار على مصداقية  
المعلومات المحاسبية . وسوف يكون هذا الموضوع محل دراسة محاسبية متقدمة وبالتالي  
لن نتعرض للجدل المحاسبى بشأن هذه المشكلة الآن .

## ٤ - المنطلقات أو المعايير المحاسبية :

سبق أن ذكرنا أن المعايير والمنطلقات المحاسبية هي التي تربط الوظيفة بالهدف أو هي وسيلة التوفيق بين الأداة والغاية . وحيث عرفنا المحاسبة وظيفياً في الفصل الأول على أنها نظام للقياس ونظام للاتصال يهدف إلى توفير بيانات ومعلومات وقيمة وصالحة لاتخاذ القرارات ، فإن هذا يستدعي منا أن نوضح المنطلقات والمعايير التي تربط كل من وظيفتي القياس والاتصال بالهدف المرغوب التوصل إليه على الوجه الأكمل ولو من الناحية النظرية . ولعل المعايير والمنطلقات التي قدمتها جمعية المحاسبة الأمريكية في سنة ١٩٦٦ تعد بحق من أفضل ما يوجد في الفكر المحاسبي في هذا الشأن . أما من الناحية العملية ، أي الممارسة الفعلية ، فيحكمها ما يسمى بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ( من الممارسين طبعاً ) . بمعنى آخر فإن المعايير تنظم ما يجب أن يكون ، بينما المبادئ المقبولة قبولاً عاماً تحكم ما هو كائن فعلاً . وسوف نعرض في هذا البند للمنطلقات والمعايير ، ونعرض المبادئ في البند التالي . وفيما يلي عرض مختصر لمعايير الجمعية <sup>(١)</sup> :

### أولاً : معايير القياس :

وهي تتكون من أربعة معايير أساسية مرتبة على حسب درجة أهميتها وذلك على النحو التالي :

Relevance	( أ ) الصلاحية للغرض المستهدف منها
Verifiability	( ب ) القابلية للتحقق منها
Freedom from Bias	( ج ) الإلتزام بالموضوعية
Quantifiability	( د ) القابلية للقياس الكمي

وسوف نتناول كل من هذه المعايير من حيث المفهوم والمضمون والأثر على أهداف ووظائف المحاسبة وذلك بقليل من الإيضاح :

(1) Committee on Basic Accounting Theory, A Statement of Basic Accounting Theory. (The American Accounting Association, 1966). pp. ٤

## ( أ ) الصلاحية للفرض المحاسبي منها :

يقتضى هذا المعيار أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الوضع الذي يتم إعدادها من أجله . ولما كانت المعلومات المحاسبية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافاً متعددة لمجموعات مختلفة من المستخدمين تتباين إحتياجات كل منهم من المعلومات تبايناً شديداً ، فإن الأمر يقتضى - تطبيقاً لهذا المعيار - إقتراض أهداف معينة ومحددة يرغب فى تحقيقها من جانب من يستفيدون عادة من هذه المعلومات . وهذا هو ما يحدث فعلاً فى المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالى هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبى .

ويتعين علينا الاعتراف فى هذا المجال أن التطبيق والممارسة العملية فى المحاسبة المالية حتى وقتنا الحاضر تتقيد بعدد من القواعد والإقتراضات المحاسبية ، التى درج العرف المحاسبى على إستخدامها لفترة طويلة والتى أصبحت معروفة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، وتقلل من صلاحية المعلومات المحاسبية للفرض المستهدف منها بدرجة كبيرة ، وقد تؤدي فى بعض الأحيان إلى عدم صلاحيتها على الإطلاق . رغم ذلك فلن نستطيع تناول هذا الموضوع بالجدل والتحليل على هذا المستوى المبث من الدراسة .

## ( ب ) القابلية للتحقق منها :

معيار القابلية للتحقق فى مجال المحاسبة المالية يعنى ضرورة وجود أدلة اثبات موثوق فيها لمخرجات نموذج القياس من معلومات . وتشتمل هذه الأدلة عادة فى مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التى يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر . غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعنى أن تتوافر فى المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساساً سليماً لإتخاذ القرارات ، وبحيث يمكن إتخاذ نفس القرار إستناداً إلى نفس المعلومات رغم إمكانية إختلاف الأشخاص القائمين بإتخاذه . ويعنى ذلك وجود دلالة مجددة ومعينة ولها إستقلالها الذاتى للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن شخصية الفاحص



أو المستفيد من هذه المعلومات .

وبالتالى فإن تعدد الدلالات يعنى إنحرافاً عن المعيار مما يقتضى إتخاذ ما يلزم من إجراءات لتصحيح الوضع . ويعتبر هذا المعيار صفة أساسية وهامة يجب أن تتوافر فى المعلومات المحاسبية . وكما هو الحال بالنسبة للمعيار السابق ، فإن التطبيق والممارسة العملية فى مجال المحاسبة المالية فى وضعها الراهن لا تلتزم بهذا المعيار بهذه الصورة الواسعة وإنما تسعى إلى الإلتزام بالتحقق فى مفهومه الضيق السابق الإشارة إليه .

#### (ج) الإلتزام بالموضوعية :

وبعنى بالموضوعية فى التطبيق والممارسة المحاسبية الابتعاد عن الحكم الشخصى بقدر الإمكان ، والإستناد على مصادر حقيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية . والموضوعية بهذا المفهوم هى توأم التحقق ووجهه الآخر ويطلق عليهما فى كثير من الأحيان قاعدة وجود الدليل الموضوعى . ولا يختلف مدلول هذا المعيار من وجهة نظر الجمعية كثيراً عن مدلوله التقليدى ، وإن كان يعنى من وجهة نظرها أن لا تكون المعلومات المحاسبية منحازة لصالح مجموعة من المستفيدين على حساب المجموعات الأخرى ، الأمر الذى يتعين معه أن تكون هذه المعلومات واقعية .

#### (د) القابلية للقياس الكمى :

جرت العادة على إستخدام الأساس النقدى كمعيار القياس الوحيد الذى يتم إتباعه فى إعداد التقارير والقوائم المحاسبية ، وخاصة منها ما ينتج عن المحاسبة المالية . وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية إستخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية ، وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها والمعلومات الناتجة عنها ، وذلك لاختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها . ولما كان الإلتزام بالقياس النقدى يؤدى فى الكثير من الأحيان إلى استبعاد بيانات ومعلومات مفيدة ويمكن قياسها بمقاييس كمية أخرى ، وتكون فى العادة بيانات ومعلومات لازمة لايضاح وعلاج التشوهات الناتجة عن الإعتماد على المقياس النقدى دون غيره ، فإن هذا المعيار قد امتد بحدود البيانات والمعلومات المحاسبية إلى التعامل فى كل البيانات التى يمكن

قياسها قياساً كمياً وإنتاج المعلومات التي يمكن قياسها كمياً ، بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقدياً . ورغم ذلك فما زالت المحاسبة المالية تعتمد بصفة مطلقة على القياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية .

وتحدد هذه المعايير الأربعة الإطار العام لنظام القياس المحاسبي وأهدافه وأركانها والشروط اللازمة لتوافرها في البيانات التي يتعامل معها ، والمعلومات الناتجة عنه . ولما كانت وظائف المحاسبة لا تقتصر على القياس وإنما تتضمن أيضاً الاتصال ، بمعنى توصيل البيانات والمعلومات الناتجة من القياس للراغبين فيها في الوقت الملائم وفي الصورة المناسبة وبالذالة التي تتفق مع الحاجة إليها ، فقد أوردت جمعية المحاسبة الأمريكية أيضاً خمسة معايير لتحديد الإطار العام لوظيفة الاتصال . ورغم أن الجمعية أطلقت عليها « إرشادات الاتصال » Communication guidelines تمييزاً لها عن معايير القياس الأربعة السابقة إلا أنها تعد من وجهة نظرنا في مرتبة المعايير .

#### ثانياً : معايير الاتصال :

- ( أ ) التوافق مع الاستخدامات المتوقعة Approriateness to expeced use
  - ( ب ) إظهار العلاقات الهامة Disclosure of significant relationships
  - ( ج ) الإفصاح عن المعلومات البيئية Inclusion of environmental information
  - ( د ) توحيد الممارسة في الوحدة المحاسبية وبين الوحدات المحاسبية .
  - Uniformity of Practice within and among entities
  - ( هـ ) ثبات وتناسق أساليب الممارسة على مر الزمن . Consistency of Practice through time
- وسوف نتناول كل من هذه المعايير من حيث المفهوم والمضمون وعلاقتها بمعايير القياس والهدف وذلك على النحو التالي :

#### ( أ ) التوافق مع الاستخدامات المتوقعة :

ولهذا المعيار علاقة وثيقة بمعيار الصلاحية للهدف . ويستدعي هذا المعيار وجود دائرة للاتصال المتبادل بين القائمين على النظام المحاسبي والراغبين في المعلومات المحاسبية ، بحيث يتمكن المحاسب من التعرف على الاستخدامات المختلفة للبيانات

والمعلومات المحاسبية ، ويحدد على هذا الأساس الخصائص التي يجب توافرها فيها بحيث تتفق مع هذه الإستخدامات . كما يجب أن تكون عملية الإتصال المتبادل مستمرة بحيث يتمكن القائمون على النظام المحاسبى من معرفة ما يطرأ من تغيرات على إستخدامات البيانات والمعلومات المحاسبية ليتم تطويرها بحيث تظل فى حالة توافق مستمر مع الاستخدامات المتغيرة .

وبرغم أن هذا الوضع المثالى يتوفر بدرجة مقبولة فى بعض مجالات المحاسبة كمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، إلا أنه لا يتوفر إلا فى حدود ضيقة جداً فى الممارسة العملية فى مجال المحاسبة المالية . فالشكل التقليدى للحسابات الختامية والميزانية العمومية ظل كما هو عليه منذ فترة طويلة من الزمان ، كما أن المحتوى من البيانات والمعلومات لم يتطور ، وما زالت المفاهيم التقليدية تفرض سيطرتها . وقد أدت هذه الأوضاع إلى ظهور طبقة جديدة يطلق عليها « المحللون الماليون » تركز مهامهم فى تحليل وتنسيق البيانات والمعلومات التى تنتجها المحاسبة المالية ووضعها فى الصورة التى تتفق مع الإستخدامات المرغوب فيها منها ، وقد أدى ذلك إلى تشويش دائرة الاتصال المتبادل التى يستوجب الأمر وجودها بين القائمين على النظام المحاسبى والراغبين فى المعلومات المحاسبية بوجود هذه الطبقة من الوسطاء ، وهو الأمر الذى أدى بدوره إلى ارتفاع تكلفة الحصول على المعلومات المحاسبية الصالحة للغرض المستهدف منها .

#### (ب) إظهار العلاقات الهامة :

يمثل هذا المعيار أحد الخصائص الواجب توافرها فى التقارير والقوائم المحاسبية ، ويعنى أن البيانات والمعلومات التى تتضمنها هذه التقارير والقوائم يجب أن تعكس بأقصى درجة ممكنة من الصدق والأمانة الموضوعية الأحداث والآثار التى يتم إعداد التقارير أو القوائم عنها ، كما يجب تنسيق البيانات والمعلومات بالطريقة التى تظهر العلاقات الهامة بين مكوناتها المتعددة . ويعد هذا المعيار أحد مقاييس قدرة البيانات والمعلومات المحاسبية على إظهار خصائص ومواصفات موضوع التقرير بحيث لا تسبب فى إتخاذ قرار خاطئ بشأنه . وعلى هذا الأساس فإن هذا المعيار يتطلب إظهار البيانات والمعلومات المحاسبية التى قد تؤثر فى إتخاذ قرار معين بشأن الوحدة المحاسبية وتقرير العلاقات التى قد تكون قائمة بين جزئياتها . ويعتبر هذا المعيار أحد المقاييس الأساسية



التي يستند إليها المراجع الخارجي في التحقق من مدى قدرة البيانات والمعلومات التي تظهرها القوائم والحسابات الختامية في المحاسبة المالية على إظهار حقيقة المركز المالي ونتيجة عمليات الوحدة المحاسبية .

### (ج) الإفصاح عن المعلومات اليتية :

سبق أن أوضحنا أن المحاسبة تتعامل أساساً في البيانات والمعلومات التي يمكن التعبير عنها في صورة كمية . وعرفنا أن التعبير الكمي في المحاسبة المالية بالذات يقوم على أساس القياس النقدي للعمليات التي تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها ، وقياس أثر هذه العمليات على نتيجة عمليات الوحدة ومركزها المالي . وقد لا تكفي المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك بصدد تمكين المستخدم لها أو المستفيد منها من تفهم وتبرير لأوضاع الوحدة المحاسبية كما تظهرها القوائم والتقارير المحاسبية دون التعرف على ظروف العمل التي أحاطت بها وأثرت في نشاطها خلال الفترة التي يتم إعداد التقارير عنها . فقد تظهر نتيجة عمليات المشروع عن سنة معينة خسائراً جسيمة نتيجة ظروف غير طبيعية لا يتوقع استمرارها في المستقبل ولا يمكن للمشروع التحكم فيها ، فإذا لم يعرف قارئ التقارير المحاسبية هذه الحقيقة فقد يتخذ قراراً غير صحيح بشأن علاقته بالمشروع ، ولذلك يتطلب هذا المعيار أن تظهر القوائم والتقارير المحاسبية كل المعلومات المتعلقة بالظروف المحيطة بالمشروع والمؤثرة في نشاطه بصورة ملموسة حتى تكتمل دلالة للمعلومات التي تظهرها هذه التقارير والقوائم .

### (د) توحيد الممارسة في الوحدة المحاسبية وبين الوحدات المحاسبية :

ويطلق على هذا المعيار معيار التوحيد المحاسبي ، والذي يتضمن توحيد الأسس العامة والقواعد الأساسية والإجراءات الرئيسية التي يسترشد بها المحاسب في تحقيق أهداف المحاسبة بحيث يصبح للبيانات والمعلومات المحاسبية دلالة موحدة . وهذا الأمر يعتبر ضرورياً حتى تتحقق أكبر فائدة من البيانات والمعلومات المحاسبية للمستخدمين منها . وقد جرى العرف في المحاسبة المالية على تعدد القواعد والإجراءات المحاسبية التي تتعلق بنفس الموضوع واختلاف دلالات البيانات والمعلومات التي تنتج عن كل منها ، الأمر الذي قد يؤدي إلى تضليل قراء القوائم المالية في كثير من الأحيان . ولما كانت

القوائم والتقارير المحاسبية تمثل رسائلًا تتضمن ملخصاً عن عمليات المشروع وتعكس نتيجة نشاطه ، فإنه يلزم أن يكون لها دلالة معروفة ومحددة لا تختلف من مشروع إلى آخر على حسب هوى القائمين على النظام المحاسبى فيه . وإلا لما استطاع المستثمر مثلاً أن يتخذ قراراً سليماً بشأن المفاضلة بين المشروعات المختلفة لأغراض استثمار أمواله ، ولما استطاع المقرض أن يتخذ قراراً محدداً بصدد إقراض مشروع معين دون مشروع آخر . ورغم ما للتوحيد المحاسبى من أهمية بالغة فى إضفاء صفة الدلالة الموحدة على البيانات والمعلومات المحاسبية ، فإن الإتفاق عليه ما زال مثار جدل شديد لن تتعرض لمناقشته فى هذا المقام . ويكفى أن نعرف أنه فى مجاله إلى الانتشار بقوة القانون ، حماية للمستفيدين من المعلومات المحاسبية ، وخاصة فى الدول التى تتبع نظام التخطيط الاقتصادى لمواردها .

#### (هـ) ثبات وتناسق أساليب الممارسة على مر الزمن :

ويتطلب هذا المعيار الثبات على الأسس والقواعد والإجراءات المحاسبية التى يتم إتباعها فى الوحدة المحاسبية بمرور الزمن ، حيث أن ذلك يسهل من عملية تتبع الزمنى لدى تقدم الوحدة فى تحقيق أهدافها على أساس من المعلومات ذات الدلالة الموحدة . ولا يعنى هذا المعيار عدم إمكانية الخروج عن قاعدة محاسبية معينة كانت مفضلة فى ظل ظروف معينة إلى قاعدة أخرى تعد أفضل فى ظل ظروف أخرى . فهذا يعتبر من الأمور الممكنة والمرغوبة إذا كان الهدف يقتصر على الرغبة فى زيادة منفعة المعلومات المحاسبية دون التضليل . ويجب فى هذه الحالة أن تحتوى التقارير المالية ما يفيد بالخروج عن القاعدة السابق إتباعها وتحديداتها ، ومبررات هذا الخروج ، والقاعدة الجديدة التى يتم إتباعها فى الوقت الحالى .

#### ٥ - المعتقدات العرفية<sup>(١)</sup> :

تعد المعايير التى تعرضنا لها فى البند السابق حديثة العهد ولم تحتل مكانتها فى

(١) يطلق عليها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وسوف يقتصر هنا على عرض ما يلزم من هذه المبادئ لهذه المرحلة المبدئية من الدراسة ، تحت مسمى الأعراف . وتناول هذا الموضوع تفصيلاً فى المحاسبة المالية المتوسطة ، وهى التى تلى هذه المرحلة المبدئية .

مجال الممارسة العملية بصورة ملموسة بعد . فما زالت الممارسة العملية في المحاسبة المالية تسترشد ببعض القواعد المتعارف عليها بين المحاسبين تاريخياً ، والتي لا ترقى في الواقع إلى مستوى المعايير ، ولكنها أصبحت بمرور الزمن بمثابة معتقدات عرفية تاريخية جامدة تحظى بالقبول العام في التطبيق المحاسبي . والواقع أن تمسك المحاسبين بهذه الأعراف ، مثلها في ذلك مثل الافتراضات المحاسبية ، يرجع أساساً إلى أنها تيسر وظيفة المحاسب ، وتمكنه من التهرب من الحاجة إلى التغيير ليتلاءم مع احتياجات العصر إلى معلومات تتناسب مع إتخاذ القرارات المختلفة . وسوف نستعرض بعض أهم هذه الأعراف باختصار ، حيث سوف نضطر للإلتزام بها مسaire للعرف في هذه المرحلة المبدئية من الدراسة ، تاركين موضوع التأسيس العلمي لها والخروج عليها للمراحل المتقدمة .

#### ( أ ) عرف التكلفة التاريخية :

يلتزم القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات تقليدياً بعرف التكلفة التاريخية وهذا يعني أنه بصرف النظر عما يطرأ من تقلبات في القيمة الاقتصادية لأصول المشروع أو التزاماته ، أو في القيمة الاقتصادية لعناصر المصروفات أو الإيرادات ، فإنها تظهر في السجلات والقوائم والتقارير المحاسبية دوماً بتكلفتها الأصلية تاريخياً . فإذا اشترى المشروع آلة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه مثلاً في بداية السنة وأصبحت قيمة هذه الآلة في نهاية السنة ١٥٠٠٠ جنيه فإنها تظل تظهر في السجلات المحاسبية بتكلفتها التاريخية وقت الحصول عليها وهي ١٠٠٠٠ جنيه وتستنفد خدماتها على هذا الأساس . ورغم تعرض هذا العرف إلى التقيد الشديد حيث يمثل حجر عثرة في سبيل توفير الدلالة الاقتصادية للمعلومات المحاسبية ، إلا أنه ما زال يحظى بالقبول العام في التطبيق المحاسبي في مجال المحاسبة المالية .

ويختلف هذا العرف من حيث المضمون عن إفتراض ثبات القوة الشرائية للنقود التي تمثل وحدة القياس الأساسية في المحاسبة المالية . ولا يعني تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات في القوة الشرائية للنقود بإسقاط إفتراض ثباتها خروجاً على عرف التكلفة التاريخية ، وإنما يعني قياس التكلفة التاريخية بوحدة قياس موحدة . أما الخروج على



عرف التكلفة التاريخية فيقتضى قياس القيم الاقتصادية حتى لو كانت القوة الشرائية للنقود ثابتة .

#### ب - عرف تحقق الإيرادات محاسبياً :

تدعو الحاجة إلى معلومات محاسبية للتوقف على نتائج المشروع - الذى يمثل الوحدة المحاسبية - إلى ضرورة القياس الدورى لنتائج عملياته . ويتم هذا القياس عن كل فترة من الفترات المحاسبية السابق تعريفها رغم افتراض استمرار عمليات المشروع . وتمثل الإيرادات عن الفترة المحاسبية نتيجة تفاعل عمليات وأنشطة المشروع المختلفة من شراء وإنتاج وتسويق . وامتداد هذه الأنشطة على مدار حياة المشروع واستمرارها يؤدي إلى ضرورة وجود قاعدة يسترشد بها المحاسب بصدد تحديد الإيرادات التي يمكن اعتبارها خاصة بفترة محاسبية معينة دون الفترات الأخرى . وهذه القاعدة العامة التي جرى العرف المحاسبى على إستخدامها هي تحقق الإيرادات محاسبياً عند اتمام عملية بيع السلعة أو الخدمة التي ينتجها أو يؤديها المشروع ، وذلك بصرف النظر عن كون عملية البيع نقداً أو بالأجل . فيقتضى هذا العرف إذن أن تتحقق الإيرادات محاسبياً بتمام واقعة بيع السلعة أو الخدمة التي تنتجها الوحدة المحاسبية للغير . ويرتبط هذا العرف بعرف التكلفة التاريخية إرتباطاً وثيقاً كما سوف يتضح فيما بعد .

#### (جـ) عرف المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات :

تتطلب عملية تحديد نتائج عمليات المشروع من أرباح أو خسائر ضرورة مقارنة الإيرادات التي يحصل عليها المشروع خلال الفترة المحاسبية ، والتي تتحقق محاسبياً طبقاً لعرف التحقق بالمصروفات التي تمت التضحية بها أو التكاليف التي تم إستفادها في سبيل الحصول على تلك الإيرادات . وهذا يستدعى ضرورة تتبع علاقة السببية بين الإيرادات وما يلزم لتحقيقها من مصروفات بصرف النظر عن توقيت سداد تلك المصروفات . فما دامت المصروفات والتكاليف المستفدة ترتبط بالإيرادات المحققة محاسبياً لفترة محاسبية معينة فيجب أن تتحمل هذه الفترة بتلك المصروفات

والتكاليف ، وهو ما يطلق عليه عرف المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات . وسوف نتضح آثار تطبيق هذه القاعدة فيما بعد فى شأن معالجة العمليات المستمرة .

#### ( د ) عرف التحفظ : أو الحيلة والحذر :

يرتبط هذا العرف ارتباطاً وثيقاً بالأعراف السابقة فى التطبيق العملى ، كما أنه يبرر على أساس إفتراض إستمرار الوحدة المحاسبية وضرورة إظهار نتائج عملياتها على فترات دورية متقاربة . فالقياس القاطع والدقيق لنتائج عمليات المشروع يتطلب الانتظار حتى نهاية هذه العمليات ، بما يؤدى إلى أن القياس الفترى لهذه النتائج يكون فى أفضل صورة تقريباً . ويتضمن عرف التحفظ مراعاة الحيلة والحذر عند القياس الفترى لنتائج عمليات المشروع ويعنى أن يأخذ فى الحسبان كل الخسائر المحتملة وتستبعد كل الأرباح المحتملة والتي لم تتحقق بعد بصدد قياس هذه النتائج . وبوجه لهذا العرف الكثير من النقد على اعتبار أنه يفتقر للأساس العلمى مثله فى ذلك مثل عرف التكلفة التاريخية . كما أنه يتعارض مع عرفى التكلفة التاريخية والمقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات فيما يتم تطبيقه بصده من بنود .

#### ( هـ ) عرف الموضوعية :

ويعنى ضرورة الإلتزام فى كل الأحوال بقيام دليل موضوعى على وجود عمليات تامة ومنجزة مؤيدة بالمستندات حتى يمكن التعامل معها محاسبياً . ويعتبر هذا العرف من السواند الرئيسية لعرف التكلفة التاريخية وعرف تحقق الإيرادات محاسبياً بتمام واقعة البيع للغير . ويختلف هذا العرف من حيث المضمون عن معيار الإلتزام بالموضوعية الذى يمكن فى ظله الخروج على عرف التكلفة التاريخية وتحقيق الإيرادات محاسبياً بتمام واقعة للبيع .

#### ٦ - الخلاصة :

تعرضنا فى هذا الفصل إلى تعريف بعض المصطلحات المحاسبية الهامة ، ثم أوضحنا الإفتراضات التى تقوم المحاسبة المالية عليها ، وانتقلنا إلى المعايير والمنطلقات التى

يجب على المحاسب الإسترشاد بها إذا كان للمحاسبة أن تؤدي وظائفها الخاصة بالقياس والإنصال على الوجه الأكمل . ومراعاة أننا لما جرى عليه العرف المحاسبي التقليدي في المحاسبة المالية ، وإعترافاً بأن المعايير والمنطلقات التي تبنيها لم ينتشر تطبيقها بعد عملاً بحيث يمكن القول أنها أصبحت تحظى بالقبول العام في التطبيق العملي والممارسة المحاسبية وجدنا أنه من الضروري إستعراض بعض القواعد المحاسبية المتعارف عليها والتي تعد من وجهة نظر بعض الكتاب بمثابة معتقدات عرفية . وقد استعرضنا هذه القواعد دون جدال فيها تاركين هذا الموضوع لدراسات متقدمة . وتجدر الإشارة هنا إلى أن ما أطلقنا عليه الإفتراضات المحاسبية يعتبر من وجهة نظر العديد من الكتاب بمثابة قواعد عرفية شأنها شأن القواعد الأخرى ، كما يطلق عليها عادةً المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً ! .



## أسئلة وحالات

### على الفصل الثالث

أولاً : الأسئلة :

السؤال الأول :

حدد المفهوم المحاسبي لكل من العناصر التالية : الوحدة المحاسبية ، الفترة المحاسبية ، الأصول ، الخصوم ، الميزانية العمومية ، الإيرادات ، التكلفة ، المصروفات ، الربح ، الحساب الختامي .

السؤال الثاني :

وضح الدلالة المحاسبية لكل من الافتراضات المحاسبية ، والمنطلقات أو المعايير المحاسبية ، والاعراف المحاسبية وذلك على نموذجي القياسي والاتصال المحاسبي .

السؤال الثالث :

يرر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :  
( أ ) يطلق مصطلح الوحدة المحاسبية على أى مشروع اقتصادى يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً فقط .

( ب ) ليس من الضروري أن يكون إنتاج الوحدة المحاسبية من السلع والخدمات ذات قيمة اقتصادية ملموسة ومن ثم فهي ليست محللاً للحساب المحاسبي .

( جـ ) يؤدي تشتت ملكية الوحدة المحاسبية إلى تعدد أشكالها ودرجة استقلالها عن ملاكها .

( د ) الفترة المحاسبية هي سنة ميلادية كاملة بصرف النظر عن بدايتها أو نهايتها .

( هـ ) هناك علاقة وطيدة بين الفترة المحاسبية واستمرار الوحدة المحاسبية فى ممارسة نشاطها .

- ( و ) للفترة المحاسبية أهمية خاصة فى قياس نتائج الأعمال من ربح أو خسارة .
- ( ز ) الأصول هى مجموعة الموارد الاقتصادية التى تقع فى حيازة الوحدة الاقتصادية فى لحظة زمنية معينة .
- ( ح ) يمكن التمييز بين الأصول الثابتة والأصول المتداولة على أساس قابليتها للتحويل إلى نقدية سائلة خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً .
- ( ط ) الخصوم هى حقوق الغير بخلاف الملاك فى أصول الوحدة المحاسبية .
- ( ي ) لا يشترط أن تتساوى الأصول مع الخصوم بصفة دائمة .
- ( ك ) تتكون الخصوم من حقوق الملاك والتزامات الوحدة المحاسبية قبل الغير بخلاف الملاك .
- ( ل ) التكلفة هى تضحية بأصول أو تعهد بالتزام فى سبيل الحصول على أصول أخرى لأغراض استخدامها فى العملية الإنتاجية أو لأغراض إعادة بيعها .
- ( هـ ) المصروفات هى كل الموارد المستنفدة فى سبيل الحصول على إيرادات .
- ( ن ) الإيرادات تتمثل فى مقدار الزيادة فى الأصول التى يقابلها زيادة فى رأس المال أو الإلتزامات .
- ( س ) الربح هو الزيادة فى الإيرادات عن المصروفات المتعلقة بتلك الإيرادات ، والعكس صحيح فى حالة الخسارة .
- ( ص ) الحساب الختامى هو حساب يوضح نتيجة مقابلة الإيرادات بالمصروفات فى لحظة زمنية معينة .
- ( ع ) الميزانية العمومية هى كشف أو قائمة لإظهار ما للمشروع من أصول وما عليه من خصوم عن فترة زمنية معينة .
- ( غ ) لا تختلف معايير القياس المحاسبى عن معايير الاتصال .
- ( ف ) يؤدى تطبيق عرف التكلفة التاريخية الى تسجيل الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات بالقيمة الحالية .
- ( ق ) تتحقق الإيرادات محاسبياً عند التحصيل بصرف النظر عن تاريخ بيع

السلعة أو أداء الخدمة .

( لا ) يؤدي تطبيق عرف الحيطة والحذر الى أخذ الأرباح المحتملة في الحسبان عند تحديد نتيجة عمليات المشروع من ربح أو خسارة ، وعدم أخذ الخسائر المتوقعة إلا إذا تحققت فعلاً .

ثانياً : الحالات :

الحالة الأولى :

تكون الأصول غير النقدية من الأصول الثابتة والمخزون بكافة أنواعه ، كما تكون الأصول النقدية من باقى الأصول المتداولة فيما عدا المخزون . وعلى ذلك فإن :  
( أ ) القيمة الاقتصادية للأصول غير النقدية تتوقف على ظروف الطلب والعرض عليها .

( ب ) القيمة الاقتصادية للأصول النقدية تتوقف على التقلبات فى قوتها الشرائية .

( ج ) كل ما سبق . ( د ) بعض ما سبق . ( هـ ) لا شىء مما سبق .

الحالة الثانية :

يمكن التفرقة بين ما يعتبر من الأصول الثابتة والأصول المتداولة على أساس :  
( أ ) درجة قابليتها للتحويل إلى نقدية خلال فترة زمنية قصيرة . ( ب ) الغرض من الحصول عليها . ( ج ) التكلفة المضحى بها أو نشأة الإلتزام نتيجة الحصول عليها .  
( د ) كل ما سبق . ( هـ ) بعض ما سبق . ( و ) لا شىء مما سبق .

الحالة الثالثة :

هناك أربعة معايير للقياس المحاسبى ، كما أن هناك خمسة معايير للاتصال ، يؤدي التمكنك بها إلى :

( أ ) إنتاج معلومات ملائمة للهدف . ( ب ) عدم التحيز فى إنتاج المعلومات .  
( ج ) إنتاج معلومات كمية وغير كمية . ( د ) ضرورة وجود دليل موثوق فيه للبيانات المحاسبية . ( هـ ) توصيل المعلومات إلى من يهمه الأمر بالصورة التى تخدمه فى اتخاذ قراراته . ( و ) كل ما سبق . ( ز ) بعض ما سبق .





## الفصل الرابع فى توازن الميزانية والمعادلة المحاسبية الرئيسية

### ١ - مقدمة وخطة الفصل :

خلصنا من دراستنا فى الفصل الثالث إلى أن هناك بعض المفاهيم والافتراضات والمعايير والمعتقدات الرئيسية التى يلزم على كل مبتدىء فى دراسة فروع المحاسبة بوجه عام والمحاسبة المالية بوجه خاص معرفتها والتأكد من فهمها من حيث المغزى والمضمون وما يترتب على الخلط فيها من آثار . ومن بين المفاهيم التى تناولناها فى الفصل الثالث إصطلاح الأصول التى تشمل جميع الموارد المملوكة للوحدة المحاسبية سواء كانت تقع فى حوزتها أو إنها تمثل حقوقاً لها طرف الغير ، وكذلك اصطلاح الخصوم التى تشمل الالتزامات وحقوق الملاك فى الموارد المملوكة لها .

كذلك من بين الافتراضات المحاسبية أفترض استقلال الوحدة المحاسبية الذى يضمن أن يكون لها شخصية معنوية مستقلة عن أصحابها وهذا يعنى أن جميع الأصول المملوكة لها والمتاحة لاستخدامها لا بد أن يقابها التزام الوحدة قبل الغير بقيمة هذه الأصول سواء كان هذا الالتزام للملاك أو لغيرهم من الدائنين .

بناء على ما تقدم سوف نستعرض فى هذا الفصل أساس التوازن الحسابى للعمليات التى تقوم بها الوحدة المحاسبية ، حيث نبدأ ذلك بالميزانية العمومية وعناصرها وملخصها فى صورة معادلة ذات طرفين متوازنين باستمرار تسمى « معادلة الميزانية Balance Equation » . ويلى ذلك عرض لبعض العمليات التى تؤثر على مكونات قيمة طرفى هذه المعادلة ونبدأها بتكوين المشروع والحصول على الأصول . ثم نتقل لمناقشة كيفية تأثير عمليات الإيرادات والمصروفات على معادلة الميزانية

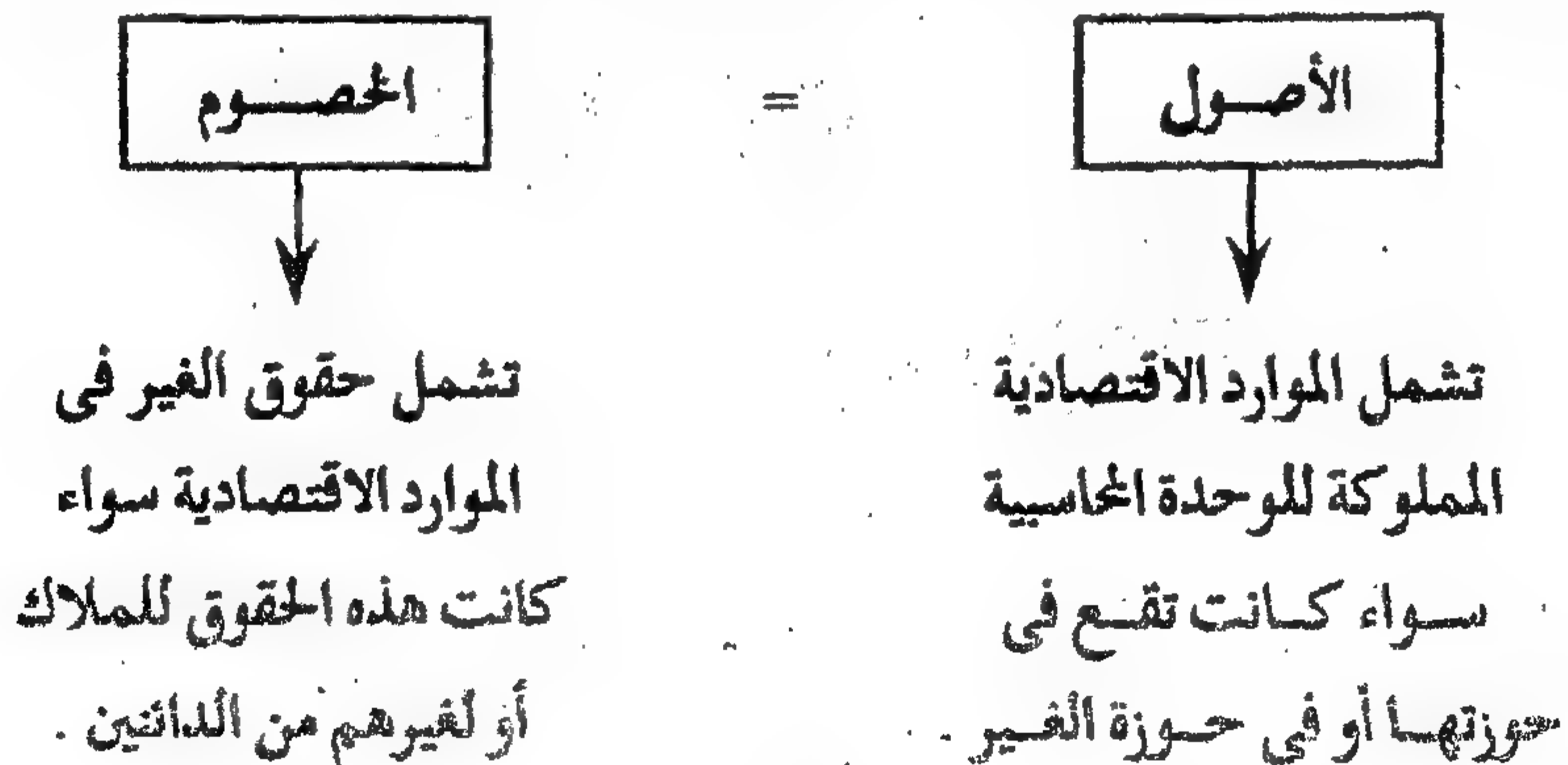
والوصول بها إلى المعادلة الرئيسية للمحاسبة . كما سوف نستعرض ايضاً بعض العمليات التى يكون لها علاقة تأثيرية بالأصول والالتزامات دون حقوق الملكية أو بتلك التى يكون أثرها مقصوراً على المكونات دون القيمة الإجمالية لطرفى المعادلة .

وينتهى هذا الفصل بعرض سريع لحسابات الأصول والخصوم وأقسام كل منها .

## ٢ - معادلة الميزانية :

كما اتضح لنا فى الفصل السابق فإن الميزانية العمومية Balance Sheet لا تخرج عن كونها كشف أو قائمة تبين ما للمشروع من أصول وما عليه من خصوم فى لحظة زمنية معينة . ويتبع فى اعداد الميزانية العمومية قاعدة التوازن الحسابى الذى هو أساس قاعدة القيد المزدوج كما سوف نرى فيما بعد . أو بمعنى آخر يلزم ان يكون لهذه الميزانية جانبين متساويين من حيث القيمة ويتضمن أحدهما مكونات وقيمة عناصر الأصول بينما يتضمن الآخر مكونات وقيمة عناصر الخصوم من حقوق ملكية والتزامات .

ونتيجة لاستمرار المشروع فى ممارسة نشاطه فإنه يمكن أن تختلف مكونات الأصول والخصوم فى أى لحظة وبالتالي فإن التوازن الحسابى يلزم أن يكون مقصوراً على القيمة الإجمالية لجانبى الميزانية دون المكونات أى أنه يمكن أن يتضمن جانب الأصول عنصراً واحداً فى مقابل وجود عنصر واحد أو أكثر فى جانب الخصوم أو العكس ويظل المجموع الجبرى لقيم الجانبين متساوى فى كل الأحوال . وعلى ذلك فإنه يمكن التعبير عن الميزانية العمومية لأى وحدة محاسبية فى أى لحظة زمنية فى صورة متساوية حسابية يطلق عليها معادلة الميزانية كالاتى :





## ٢ - الصور المختلفة لمعادلة الميزانية :

بالنظر إلى معادلة الميزانية على النحو السابق « الأصول = الخصوم » نجد انها مجمعه بصورة لا تفصح عن مكونات جانبيها . الا أنه يمكن الحصول عدة صور لهذه المعادلة عن طريق تحليل كل جانب إلى مكوناته ، ويختلف هذا التحليل على حسب درجة التفصيل المطلوبة . فمثلاً يمكن تحليل الخصوم إلى عنصرين هما حقوق الملكية والالتزامات ، وعلى ذلك تصبح معادلة الميزانية على النحو التالي :

$$\boxed{\text{الأصول}} = \boxed{\text{حقوق الملكية}} + \boxed{\text{الالتزامات}}$$

وتكمن أهمية هذا التحليل في إمكانية معرفة مقدار مساهمة كل من الملاك والدائنين في أصول المشروع . فإذا كانت جملة أصول وحدة محاسبية ما هي ٨٥٠٠٠٠٠ جنيه ، وساهم الملاك في هذه الأصول بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه فإنه يمكن تحديد مقدار المساهمة في تمويل الأصول من غير الملاك « الدائنين » بمبلغ ٣٥٠٠٠٠٠ جنيه وذلك استناداً إلى قاعدة التوازن الحسابي لمعادلة الميزانية . أى أنه إذا تم معرفة القيمة الإجمالية للأصول وتحددت مساهمة الملاك فيكون من السهل معرفة الالتزامات على النحو التالي :

$$\boxed{\text{الالتزامات}} = \boxed{\text{الأصول}} - \boxed{\text{حقوق الملكية}}$$

٣٥٠ ٠٠٠ ؟                      ٨٥٠٠٠٠                      ٥٠٠٠٠٠

كما يمكن وضع معادلة الميزانية في صورة أكثر تفصيلاً أو تلخيصاً بما يخدم الفرض منها مع الحفاظ على المضمون والمدلول . فمثلاً إذا نظرنا إلى الأصول في مجملها نجد أنها تتكون من أصول ثابتة كالأراضي والمباني والآلات والسيارات ، وأصول متداولة كالمخزون والعملاء والتقديرات . وبذلك يمكن تعديل المعادلة السابقة لتأخذ الصورة التالية :

$$\boxed{\text{الأصول الثابتة}} + \boxed{\text{الأصول المتداولة}} = \boxed{\text{حقوق الملكية}} + \boxed{\text{الالتزامات}}$$

فإذا افترضنا مثلاً أنه أمكن معرفة قيمة الأصول الثابتة في مثالنا السابق بمبلغ ٦٠٠٠٠٠٠ جنية ، فإنه يمكن تحديد قيمة الأصول المتداولة بمبلغ ٢٥٠٠٠٠٠ جنية وتظهر المعادلة على النحو التالي :

$$\begin{array}{ccccccc} \text{الأصول الثابتة} & + & \text{الأصول المتداولة} & = & \text{حقوق الملكية} & + & \text{الالتزامات} \\ ٦٠٠٠٠٠ & & ٢٥٠٠٠٠ & & ٥٠٠٠٠٠ & & ٣٥٠٠٠٠ \end{array}$$

### ٣ - العمليات التي يقوم بها المشروع وأثرها على معادلة الميزانية :

عند تكوين أى مشروع تجارى أو صناعى أو زراعى أو خدمى أو مهنى فإنه يعتبر وحده محاسبية مستقلة ، ومن ثم يلزم ان يبدأ هذا المشروع عملياته بالحصول على رأس المال من ملاكه الذى يكفل له بداية القيام بمزاولة نشاطه . كما يلزم لمزاولة نشاط أى مشروع ضرورة تحمله بمصروفات التي تؤدي إلى تحقيق إيراداته المنشودة من المزاولة لنشاطه . وعلى ذلك سوف نتناول كل من هذه العمليات فى بند مستقل كما سوف نتناول العمليات التي تؤثر على مكونات الأصول دون الخصوم ومن ثم لا تؤثر على المجموع الجبرى لجانبى معادلة الميزانية والعمليات التي تؤثر على الأصول والالتزامات دون حقوق الملكية .

### ٣ - ١ تكوين المشروع والحصول على الأصول :

رغم إمكانية تشتت الملكية فى الوحدة المحاسبية من فرد واحد إلى عدد كبير جداً من الأفراد ، إلا أن الإجراءات المحاسبية اللازمة لتكوين المشروع والحصول على الأصول لا تختلف كثيراً فى كل الأحوال . ويحصل المشروع ( الوحدة المحاسبية ) على رأس المال إما فى صورة أصول نقدية سائلة أو فى صورة أصول نقدية وغير نقدية . وإذا افترضنا للتبسيط أن أحد المشروعات بدأ عملياته بالحصول على مبلغ معين من النقدية كرأس مال ، فإن هذا المبلغ النقدى يمثل أصول المشروع وخصومه فى نفس الوقت وهما متساويان من حيث القيمة . فإذا تكونت منشأة التجارة الحديثه مثلاً فى أول يناير ١٩٩٦ برأس مال نقدى قدره ٣٠٠ ٠٠٠ جنية تم سداده فى نفس اليوم ( أى قام المالك أو الملاك بدفعه للمنشأة التي قد تحتفظ به فى خزائنها

أو تودعه في حساب لها بإسمها في البنك ) فإن معادلة الميزانية تصبح كالآتي :

$$\text{الأصول} = \text{حقوق الملكية} + \text{الإلتزامات}$$

$$(٣٠٠٠٠٠٠ \text{ جنيه نقدية}) = (١٠٠٠٠٠٠ \text{ جنيه رأس المال}) + (\text{صفر})$$

ويلاحظ أن رأس المال من حقوق الملكية ومن ثم لا يظهر في الإلتزامات ، كما أن النقدية تعد من أصول المنشأة أو المشروع ( الوحدة المحاسبية ) من وجهة نظرها .  
ويلاحظ أيضاً أن مصدر الحصول على الأصول في هذه الحالة هو مساهمة المالك أو الملاك .

ولنفرض أنه في اليوم التالي قامت المنشأة بالحصول على قرض من أحد البنوك مقابل توقيع عقد القرض والإلتزام بالسداد في تاريخ لاحق وكان مبلغ القرض ٨٥٠٠٠ جنيه . ( لاحظ أن المنشأة لا تقوم بالتوقيع بصفتها المعنوية وإنما يقوم بمزاولة هذه العمليات بإسمها المسؤول أو المسؤولين عن إدارتها ) وتصبح معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

$$\text{الأصول} = \text{حقوق الملكية} + \text{الإلتزامات}$$

$$(٣٨٥٠٠٠٠ \text{ جنيه نقدية}) = (٣٠٠٠٠٠٠ \text{ جنيه رأس المال}) + (٨٥٠٠٠ \text{ قرض من البنك})$$

ويلاحظ أن مقدار النقدية قد زاد بمبلغ القرض وهي من أصول المنشأة ، كما أن المنشأة أصبحت مدينة للبنك بما أدى إلى زيادة التزاماتها به . وقد زاد جانبي معادلة الميزانية بنفس المقدار وبالتالي فهي ما زالت في حالة توازن .

ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بالحصول على الأصول التالية مقابل سداد قيمتها نقداً .

١٢٠٠٠٠ جنيه

شراء مبنى لمزاولة أعمالها كلفها

٤٠٠٠٠ جنيه

شراء أثاث وتركيبات لتجهيز المبنى كلفها

٣٥٥٠٠ جنيه

شراء سيارات نقل كلفتها

١٩٥٥٠٠ جنيه

المجموع



فيلاحظ أن هذه العمليات لا تؤثر على جانبى معادلة الميزانية ، وإنما يقتصر أثرها على تغيير تشكيلة الأصول المملوكة للمنشأة بإحلال هذه الأصول الجديدة محل النقدية التى نقصت بنفس المقدار سداداً لثمن الأصول . وتصبح معادلة الميزانية فى هذه الحالة كالآتى :

الأصول		=	حقوق الملكية +		الالتزامات	
جنيه			جنيه		جنيه	
١٢٠٠٠٠	مبانى					
٤٠٠٠٠	أثاث وتراكيبات					
٣٥٥٠٠	سيارات نقل					
١٨٩٥٠٠	نقدية		٣٠٠٠٠٠	رأس المال	٨٥٠٠٠	قرض البنك
٣٨٥٠٠٠	=		٣٠٠٠٠٠	+	٨٥٠٠٠	

فقد خصمت قيمة الأصول المشتراة ومجموعها ١٩٥٥٠٠ جنيه من النقدية التي كانت متوفرة من رأس المال والقرض وهي ٣٨٥٠٠٠ جنيه ليبقى في النقدية ١٨٩٥٠٠ جنيه .

ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بشراء أثاث وتركيبات إضافية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ولكنها لم تقم بسداد القيمة نقداً وإنما إتفقت مع البائع على سداد القيمة بعد شهر من تاريخه . فكيف يكون الأثر على معادلة الميزانية ؟

لا شك أن أصول المنشأة من الأثاث والتركيبات سوف تزداد بهذا المقدار ؛ كما أن التزاماتها للغير سوف تزداد بالقيمة أيضاً . وتكون معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

الأصول =		+ حقوق الملكية		الإلتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
١٢٠٠٠٠	مبانى				
٦٥٠٠٠	أثاث وتركيبات				
٣٥٥٠٠	سيارات نقل			٨٥٠٠٠	قرض البنك
١٨٩٥٠٠	نقدية	٣٠٠٠٠٠	رأس المال	٢٥٠٠٠	دائون
٤١٠٠٠٠	=	٣٠٠٠٠٠	+	١١٠٠٠٠	

يلاحظ أن كل بنود الأصول ما زالت كما كانت عليه فى الوضع السابق فيما عدا الأثاث والتركيبات الذى زادت قيمته بمقدار ٢٥٠٠٠ جنيه ، وقد زادت الإلتزامات المنشأة بمقدار ٢٥٠٠٠ جنيه أيضاً تمثل مديونياتها قبل بائع الأثاث ومن ثم أطلقنا عليها إصطلاح « دائون » .

وتكفى الأمثلة السابقة لتوضيح أن فكرة الحصول على الأصول يتم إما عن طريق حقوق الملكية أو عن طريق الإلتزامات للغير ، ومن ثم يصبح من الضرورى توازن أو تساوى الأصول فى مجموعها وبإختلاف أنواعها مع الخصوم فى مجموعها وسواء كانت تتمثل فى حقوق ملكية أو فى الإلتزامات .

ولا تخرج معادلة الميزانية فى هذا المضمار عن كونها صورة معينة من صورة الميزانية العمومية التى تظهر أصول وخصوم المشروع فى تاريخ معين . فلورغبنا فى تصوير ميزانية منشأة التجارة الحديثة بعد العملية الأخيرة ولنفترض أنها تمت فى ١٩٩٦/١/١٩ فتكون الميزانية بالشكل الآتى :

## منشأة التجارة الحديثة

الأصول	الميزانية العمومية في ١٩٩٦/١/١٩	المخصص
جنيه	جنيه	
١٢٠٠٠٠	مبانى	حقوق الملكية
٦٥٠٠٠	أثاث وتركيبات	رأس المال
٣٥٥٠٠٠	سيارات نقل	الإلتزامات
١٨٩٥٠٠	نقدية	قرض البنك
		دائنون
		٢٥٠٠٠
٤١٠٠٠٠		٤١٠٠٠٠

### ٣ - ٢ - عمليات الإيرادات والمصروفات :

لا يتكون المشروع لمجرد الرغبة فى الحصول على الأصول عن طريق الحصول على رأس المال أو عقد الإلتزامات للغير . فالمشروع يتكون فى العادة لإستخدام الأصول المتاحة له بصرف النظر عن مصدرها لإنتاج السلع وأداء الخدمات التى تمكنه من زيادة هذه الأصول عن طريق تحقيق الأرباح . فعندما يزاول المشروع نشاطه بتأدية خدماته لعملائه أو بيع منتجاته لهم فهو يحصل منهم على أصول أخرى ينتظر أن تزيد فى قيمتها عن تكلفة الخدمات المبذولة لهم أو تكلفة السلعة المباعة لهم . ويمثل تدفق الأصول الوارد من العملاء نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ما سبق أن أطلقنا عليه إيرادات المشروع . فإذا كانت الإيرادات تزيد عن تكلفة السلع والخدمات التى حصل عليها العملاء من المشروع فإن الزيادة تمثل أرباحاً للمشروع وتؤدي إلى زيادة أصوله بنفس المقدار . أما إذا حدث العكس وكانت الإيرادات تقل عن هذه التكلفة التى أصبحت فى حكم المصروفات فإن الفرق يمثل خسائراً للمشروع ويؤدي إلى نقص أصوله بنفس المقدار . وتمثل الأرباح والخسائر أحد عناصر حقوق الملكية ومن ثم تؤثر عليها بالتبعية . فتؤدي الأرباح إلى زيادة حقوق الملكية كما تؤدي الخسائر إلى إنقاصها .



وتقوم بعض المشروعات بأداء خدمات لعملائها كما يقوم البعض الآخر بشراء السلع المختلفة لأغراض إعادة بيعها ، ويقوم البعض الثالث بتصنيع السلع المختلفة وبيعها . ويطلق على النوع الأول المشروعات الخدمية أو المهنية ويطلق على النوع الثاني المشروعات التجارية ، أما النوع الثالث فيعرف بالمشروعات الصناعية ، وسنقتصر في المعالجة المحاسبية في هذا الباب على المشروعات الخدمية والتجارية .

ولنفرض أن منشأة التجارة الحديثة تقوم بأداء خدمات صيانة الأجهزة الكهربائية بالإضافة إلى الإتجار فيها . وإنها قامت بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٢٢٥٠٠ جنيه سددتها العملاء نقداً . لاشك في أن هذا المبلغ سوف يؤدي إلى زيادة حقوق الملكية بنفس المقدار أيضاً . ومع مراعاة أن هذا المبلغ يمثل إيرادات للمنشأة والذي لاشك سوف يقابله مصروفات لم نقوم بتحديددها بعد ، فإن معادلة الميزانية يمكن أن تمتد لتغطي عمليات الإيرادات والمصروفات ، ويطلق عليها في هذه الحالة المعادلة المحاسبية أو معادلة ميزان المراجعة كما سوف يتضح فيما بعد . وهي في هذه الصورة تتخذ الصيغة الآتية :

$$\boxed{\text{الأصول}} + \boxed{\text{المصروفات}} = \boxed{\text{الخصوم}} + \boxed{\text{الإيرادات}}$$

غير أنه لما كانت الإيرادات مخصوماً منها المصروفات تمثل الأرباح أو الخسائر ، والتي تعتبر أحد بنود حقوق الملكية فإن المعادلة السابقة يمكن إعادة صياغتها لتصبح من جديد معادلة ميزانية كالآتي :

$$\boxed{\text{الأصول}} = \boxed{\text{الخصوم}} + \boxed{\text{الإيرادات}} - \boxed{\text{المصروفات}}$$

$$= \boxed{\text{رأس المال}} + \boxed{\text{الإلتزامات}} + \boxed{\text{الأرباح ( المحجوزة )}}$$

$$= \boxed{\text{حقوق الملكية}} + \boxed{\text{الإلتزامات}}$$

حيث تشتمل حقوق الملكية في هذه الحالة على رأس المال والفرق بين الإيرادات والمصروفات . وعلى هذا الأساس يمكن إظهار أثر العملية السابقة على معادلة الميزانية الخاصة بمنشأة التجارة الحديثة على الوجه التالي :

الأصول =		حقوق الملكية +		الإلتزامات	
جنيه	مباني	جنيه	رأس المال	جنيه	قرض البنك
١٢٠٠٠٠	أثاث وتركيبات	٣٠٠٠٠٠	أرباح محجوزة	٨٥٠٠٠	دائـنـون
٦٥٠٠٠	سيارات نقل	٢٢٥٠٠	( خدمات مياحة )	٢٥٠٠٠	
٣٥٥٠٠	نقدية			<u>١١٠٠٠٠</u>	
<u>٢١٢٠٠٠</u>		<u>٣٢٢٥٠٠</u>			
<u>٤٣٢٥٠٠</u>					

ويلاحظ أن الزيادة في حقوق الملكية ظهرت في بند مستقل أطلقنا عليه « الأرباح المحجوزة » ، وهو الإصطلاح المحاسبى الذى سوف نستخدمه للتعبير عن الفرق بين الإيرادات والمصروفات ، والتي لا يتم التصرف فيها حتى تاريخ إعداد الميزانية ، والواقع أن الأرباح المحجوزة فى هذا المثال تمثل قيمة الإيرادات الناتجة عن بيع الخدمات والتي لم تقابلها مصروفات بعد .

ولنفترض الآن أن المنشأة أدت خدمات أخرى لعملائها قيمتها ١٨٩٠٠ جنيه لم تحصل على قيمتها منهم بعد . فما هو أثر هذه العملية على معادلة الميزانية ؟ لا شك فى أن قيمة الخدمات تمثل إيراداً وسوف تؤثر على حقوق الملكية بالزيادة ، ولكن قيمتها لم يتم تحصيلها بعد ومن ثم فهي ديناً قبل العملاء للمنشأة وتعد من الأصول . وعلى هذا الأساس يكون أثر هذه العملية على معادلة الميزانية كالاتى :

الأصول =		حقوق الملكية +		الإلتزامات	
جنيه	مباني	جنيه	رأس المال	جنيه	قرض البنك
١٢٠٠٠٠	أثاث وتركيبات	٣٠٠٠٠٠	أرباح محجوزة	٨٥٠٠٠	دائـنـون
٦٥٠٠٠	سيارات نقل	٤١٤٠٠	( خدمات مياحة )	٢٥٠٠٠	
٣٥٥٠٠	مدينون (عملاء)			<u>١١٠٠٠٠</u>	
١٨٩٠٠	نقدية	<u>٣٥٤٠٠</u>			
<u>٢١٢٠٠٠</u>					
<u>٤٥١٤٠٠</u>					

ومن الواضح أن الأصول قد زادت بمقدار المدينون ، وهم العملاء الذين قاموا بالشراء من المنشأة دون سداد قيمة مشترياتهم نقداً ، كما أن الإيرادات زادت بنفس المقدار كما تنعكس في الأرباح المحجوزة .

ولنعد الآن لفحص أثر المصروفات على معادلة الميزانية . وكما سبق أن عرفنا الإيرادات بأنها تدفق الأصول الوارد من العملاء للمشروع نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ، فإن المصروفات تمثل أيضاً تدفق الأصول الخارج عن المشروع واللازم للحصول على الإيرادات ، وبصفة مبدئية يمكن النظر لعناصر المصروفات على أنها تؤدي إلى إنخفاض حقوق الملكية وانخفاض الأصول لأنها تمثل تدفق عكسي لتدفق الإيرادات .

ولنفرض مثلاً أن منشأة التجارة الحديثة ، وهي في سبيل تأدية الخدمات السابقة إلى عملائها ، قد تحملت المصروفات التالية :

٤٠٠٠	جنيه	أتعاب عمال صيانة الأجهزة عن الخدمات المؤداة .
٣٥٠٠٠	جنيه	قطع غيار ومهمات لزوم صيانة هذه الأجهزة .
<u>٧٥٠٠٠</u>	جنيه	مجموع تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء .

وقد قامت المنشأة بسداد هذه المصروفات نقداً .

ويترتب على ذلك أن النقدية ( وهي من الأصول ) سوف تنقص بمقدار ٧٥٠٠ جنيه كما أن حقوق الملكية ، بند الأرباح المحجوزة سوف ينقص بنفس المقدار . وبمعنى آخر فإن الإيرادات الإجمالية الناتجة عن تأدية الخدمات للعملاء ( سواء نقداً أو بالأجل ) والبالغ مقدارها ٤١٤٠٠ جنيه يجب أن يخصم منها مبلغ ٧٥٠٠ جنيه التي تمثل المصروفات اللازمة للحصول على هذه الإيرادات ، ليصبح الفرق ٣٣٩٠٠ جنيه ممثلاً للأرباح الناتجة عن تأدية الخدمات للعملاء . وإذا كانت الإيرادات تؤدي إلى زيادة الأصول ( النقدية أو العملاء ) وتؤدي أيضاً إلى زيادة حقوق الملكية ، وكانت المصروفات اللازمة للحصول على هذه الإيرادات تؤدي إلى نقص الأصول وكذلك حقوق الملكية ، فإن الزيادة الصافية في كل من الأصول وحقوق الملكية تتمثل في الأرباح التي تكون الفرق بين الإيراد والمصروفات في هذه الحالة .



وكما أوضحنا أثر الإيرادات النقدية والآجلة على معادلة الميزانية فيما سبق فإن أثر المصروفات على هذه المعادلة يكون كما يلي :

الأصول =		حقوق الملكية +		الإلتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
١٢٠٠٠٠	مبانى	٣٠٠٠٠٠	رأس المال		
٦٥٠٠٠	أثاث وتركيبات	٤١٤٠٠	خدمات مباعه		
٣٥٥٠٠	سيارات نقل	(٧٥٠٠)	تكلفة خدمات		
١٨٩٠٠	مدينون		مباعه	٨٥٠٠٠	قرض البنك
٢٠٤٥٠٠	نقدية	٣٣٩٠٠	أرباح محجوزة	٢٥٠٠٠	دائنون
٤٤٣٩٠٠	مجموع الأصول =	٣٣٣٩٠٠	مجموع حقوق الملكية +	١١٠٠٠٠	مجموع الإلتزامات

ويلاحظ أننا افترضنا أن تكلفة الخدمات المؤداة قد تم تحديدها وسدادها نقداً . وقد أدى ذلك إلى نقص النقدية بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه ليصبح الباقي ٢٠٤٥٠٠ جنيه ( ٢١٢٠٠٠ - ٧٥٠٠ ) ، كما خصمت تكلفة الخدمات المباعه ( كمصروفات فى سبيل الحصول على الإيرادات ) من حقوق الملكية فأدت إلى نقص الأرباح المحجوزة التى كانت تحتوى على الإيرادات فقط حتى الآن بمقدار المصروفات المتعلقة بهذه الإيرادات . وتصبح الأرباح المحجوزة بعد خصم المصروفات المتعلقة بالإيرادات المحققة حقاً للملاك . وليس من الضرورى أن يتم سداد المصروفات نقداً حتى تصبح من قبيل تكلفة الحصول على الإيرادات فلو افترضنا فى المثال السابق أنه بالإضافة إلى الأتعاب التى تم سدادها نقداً والبالغ قدرها ٤٠٠٠ جنيه يوجد أتعاب لعمال الصيانة ( أجور ) مستحقة لهم عن نفس الخدمات ولكنها لم تسدد لهم بعد يبلغ مقدارها ٢٠٠٠ جنيه ، فإن مجرد معرفه هذه الحقيقة يستدعى ضرورة إثبات إلتزام المنشأة بهذه المصروفات وإعتبارها من مكونات تكلفة الحصول على الإيرادات . ذلك

مع ملاحظة أن الأجر المستحقة هي التزام على المنشأة للعمال ، وهم بخلاف الملاك ، كما أن الأجر تعتبر من تكلفة الخدمات المؤداة . وبالتالي فتزداد الإلتزامات بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه كما تزداد تكلفة الخدمات المؤداة ، أو المبيعة بنفس المقدار .

ويكون أثر ذلك على معادلة الميزانية كالآتي :

الأصول =		حقوق الملكية +		الإلتزامات	
جنيه	مباني	جنيه	رأس المال	جنيه	
١٢٠٠٠٠	أثاث وتركيبات	٣٠٠٠٠٠	٤١٤٠٠ خدمات مبيعة		
٦٥٠٠٠	سيارات نقل		(٩٥٠٠) تكلفة خدمات	٨٥٠٠٠	قرض البنك
٣٥٥٠٠	مدينون		مبيعة	٢٥٠٠٠	دائنون
١٨٩٠٠	نقدية	٣١٩٠٠	أرباح محجوزة	٢٠٠٠	أجر مستحقة
٢٠٤٥٠٠	مجموع الأصول =	٣٣١٩٠٠	مجموع حقوق الملكية +	١١٢٠٠٠	مجموع الإلتزامات
٤٤٣٩٠٠					

ويلاحظ أن بنود الأصول لم تتغير ، بينما إنخفضت حقوق الملكية بمقدار ٢٠٠٠ جنيه وزادت الإلتزامات بنفس المقدار .

ويلاحظ مما تقدم أن عمليات الإيرادات والمصروفات تؤثر في كل من الأصول والخصوم بما في ذلك حقوق الملكية . فالإيرادات تؤدي إلى زيادة الأصول سواء تم الحصول على قيمتها نقداً أو ما زالت مستحقة قبل العملاء ، والمصروفات تؤدي إلى نقص الأصول إذا كانت مسددة نقداً أو تؤدي إلى زيادة الإلتزامات إذا كانت مستحقة على الوحدة المحاسبية للغير بخلاف الملاك ، وتتأثر حقوق الملكية بند الأرباح المحجوزة بالفرق بين الإيرادات والمصروفات ، فتزداد إذا كان الفرق ربحاً وتنقص إذا كان الفرق خسارة ( أى زيادة المصروفات عن الإيرادات ) .

### ٣ - ٣ - العمليات التي تؤثر في الأصول والخصوم دون حقوق الملكية :

قد تقوم المنشأة بإجراء عمليات تؤثر في بنود الأصول أو بنود الخصوم أو كليهما وتتأثر بها معادلة الميزانية مع ضرورة استمرار توازنها دون أن تتأثر بها حقوق الملكية . ومن أمثلة هذه العمليات سداد الإلتزامات أو تحصيل المدينون ، أو بيع الأصول أو شرائها نقداً أو على الحساب . وقد سبق أن أوضحنا كيف تتأثر معادلة الميزانية بالحصول على الأصول بالشراء النقدي أو الأجل ( على الحساب ) .

ولنفرض أن منشأة التجارة الحديثة قررت في ١٩٩٦/٨/٢٧ سداد ١٥٠٠٠ جنيه من المستحق عليها لبائع الأثاث ( الدائنون ) نقداً . ففي هذه الحالة نجد أن أثر هذه العملية على معادلة الميزانية يتمثل في نقص النقدية في الأصول بمقدار ١٥٠٠٠ جنيه ونقص الدائنون في الإلتزامات بنفس المقدار . وحيث أن العملية لا يترتب عليها إيرادات أو مصروفات فإن حقوق الملكية لا تتأثر بها ( تصبح النقدية في المعادلة السابقة ١٨٩٥٠٠ جنيه ويصبح مجموع الأصول ٤٢٨٩٠٠ جنيه ، ويصبح الدائنون في الإلتزامات ١٠٠٠٠ جنيه ومجموع الإلتزامات ٩٧٠٠٠ جنيه ، ويتساوى مجموع الخصوم مع مجموع الأصول ( وعليك بإعداد معادلة الميزانية التي توضح ذلك ) .

وإذا قامت المنشأة في ١٩٩٦ / ٨ / ٢٨ بسداد الأجور المستحقة عليها عن الخدمات السابق تأديتها وإثباتها وقدرها ٢٠٠٠ جنيه ، فإن أثر هذه العملية يماثل أثر سابقتها ، حيث تنخفض النقدية بمقدار ٢٠٠٠ جنيه لتصبح ١٨٧٥٠٠ جنيه ، وتنخفض الإلتزامات بمقدار الأجور المستحقة ويصبح مجموعها ٩٥٠٠٠ جنيه وينخفض مجموع الأصول ومجموع الخصوم ليصبح ٤٢٦٩٠٠ جنيه لكل ( عليك بإيضاح ذلك على معادلة الميزانية ) .

وإذا قامت المنشأة بتحصيل جزء من مستحقاتها قبل عملائها قدره ٨٩٠٠ جنيه مثلاً في ١٩٩٦/٨/٢٩ ، فإن أثر هذه العملية على معادلة الميزانية عند إثباتها ( أو قيدها ) يكون كالآتي :

تزداد النقدية بمقدار ٨٩٠٠ جنيه لتصبح ١٩٦٤٠٠ جنيه .

ينخفض مقدار المدينين ٨٩٠٠ جنيه ليصبح ١٠٠٠٠ جنيه .



ولما كان كل من العنصرين ( الحسابين ) من بنود الأصول ، وقد زاد إحداهما بمقدار النقص في الآخر ، فإن مجموع الأصول يظل كما هو . ولا تتأثر عناصر الخصوم ( حسابات الخصوم ) بهذه العملية .

وتظهر معادلة الميزانية بعد هذه العمليات على الوجه التالي :

الأصول =		حقوق الملكية +		الإلتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
١٢٠٠٠٠	مباني	٣٠٠٠٠٠	رأس المال		
٦٥٠٠٠	أثاث وتركيبات	٣١٩٠٠	أرباح محجوزة	٨٥٠٠٠	قرض البنك
٣٥٥٠٠	سيارات نقل			١٠٠٠٠	الدائنون
١٠٠٠٠	مدينون				
١٩٦٤٠٠	نقدية				
<u>٤٢٦٩٠٠</u>	مجموع الأصول =	<u>٣٣١٩٠٠</u>	مجموع حقوق الملكية +	<u>٩٥٠٠٠</u>	مجموع الإلتزامات

ويلاحظ أننا إكتفينا بإظهار صافي الأرباح المحجوزة بدلاً من تفصيلها الواردة في المعادلة السابقة .

ولنفرض الآن أن منشأة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية في ١٩٩٦/٨/٣٠ .

- شراء أجهزة وأدوات كهربائية لأغراض الإلتجار فيها قيمتها ٣٤٠٠٠٠ جنيه سددت من القيمة ٢٣٠٠٠ جنيه نقداً والباقي يستحق السداد بعد شهرين .

- باعت بعض الأثاث والتركيبات الذي وجد أنها ليست في حاجة إليه والذي بلغت تكلفته ٢٠٠٠٠ جنيه على الحساب بنفس القيمة ( دون أرباح أو خسائر ) .

- سددت جزء من قرض البنك وقدره ١٧٠٠٠ جنيه نقداً .

فما هو أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية ؟

عندما يتم إثبات هذه العمليات ( قيدها كما يطلق على هذا الإجراء محاسبياً )

فإن أثرها على حسابات الأصول والخصوم يكون كالآتي : ( لكل عنصر من عناصر الأصول وعناصر الخصوم حساب يظهر مقداره ويوضح التغيرات التي تطرأ عليه محاسياً ) .

حيث تعد الأجهزة والأدوات الكهربائية المشتراة لأغراض الإيجار فيها من مكونات الأصول ( ويطلق عليها البضاعة ) وليس لها حساب بعد ضمن الأصول فيفتح لها حساب ( أى تزداد عناصر الأصول بعنصر جديد ) ويثبت فيه ( يقيد فيه ) مبلغ ٣٤٠٠٠٠ جنيه كزيادة فى الأصول . غير أن ذلك سوف يقابل بنقص فى حساب النقدية قدره ٢٣٠٠٠ جنيه ، وزيادة فى حساب الدائنون فى الإلتزامات بمبلغ ٣١٧٠٠٠ جنيه . وتؤثر هذه العملية فى الأصول والخصوم .

ويؤدى بيع الأثاث والتركيبات إلى نقص فى حسابه بمقدار تكلفة الأثاث المباع ، وحيث تم البيع على الحساب دون أرباح أو خسائر فإن حساب المدينين سوف يزداد بمقدار ٢٠٠٠٠ جنيه .

ولما كان كل من الحسابين من حسابات الأصول فإن مجموع الأصول لا يتأثر بهذه العملية .

ويؤدى سداد قرض البنك إلى نقص حساب النقدية ونقص حساب قرض البنك بمبلغ ١٧٠٠٠ جنيه لكل منهما .

وتظهر معادلة الميزانية بعد إثبات أثر هذه العمليات كالآتي :

الأصول =		حقوق الملكية +		الإلتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
مبانى	١٢٠٠٠٠				
أثاث وتركيبات	٤٥٠٠٠				
سيارات نقل	٣٥٥٠٠				
بضاعة (أدوات كهربائية)	٣٤٠٠٠٠				
مدينون	٣٠٠٠٠	رأس المال	٣٠٠٠٠٠	قرض البنك	٦٨٠٠٠
نقدية	١٥٦٤٠٠	أرباح محجوزة	٣١٩٠٠	الدائنون	٣٢٧٠٠٠
مجموع الأصول =	٧٢٦٩٠٠	مجموع حقوق الملكية +	٣٣١٩٠٠	مجموع الإلتزامات	٣١٥٠٠٠

وقد نقص رصيد حساب النقدية في هذه المعادلة بمقدار ٤٠٠٠٠ جنيه عن المعادلة السابقة وهي تمثل ما سدد من ثمن البضاعة والبالغ قدره ٢٣٠٠٠ جنيه وما سدد من قرض البنك وقدره ١٧٠٠٠ جنيه . وزادت الأصول بأصل جديد هو البضاعة ، وزاد حساب الدائنين في الخصوم بمقدار ٣١٧٠٠٠ جنيه والتي تمثل ذلك الجزء من ثمن شراء البضاعة الذي لم يسدد بعد .

#### ٤ - حسابات الأصول والخصوم وأقسامها :

يمكن تقسيم حسابات الأصول لأغراض الميزانية العمومية ( أو قائمة المركز المالي ) إلى الأقسام الآتية :

Fixed Assets ( أ ) الأصول الثابتة ( طويلة الأجل )

Long Term Investment ( ب ) الإستثمارات طويلة الأجل

Current Assets ( ج ) الأصول المتداولة

Intangible Assets ( د ) الأصول غير الملموسة

كما تنقسم الإلتزامات لنفس الأغراض إلى قسمين هما :

Long Term Liabilities ( أ ) الإلتزامات طويلة الأجل

Short Term Liabilities ( ب ) الإلتزامات قصيرة الأجل

أما حقوق الملكية فهي تنقسم إلى رأس المال Capital والأرباح المحجوزة Re-tained Earning .

وسوف نتناول كل من هذه الأقسام بقليل من التفصيل .

#### ٤ - ١ - حسابات الأصول :

( أ ) الأصول الثابتة : تتكون الأصول الثابتة ( أو طويلة الأجل من الأصول التي تحصل عليها المنشأة أو الوحدة المحاسبية لأغراض إستخدامها في متزاولة نشاطها وليس لأغراض إعادة بيعها بحالتها . وتستخدم هذه الأصول في العادة لعدد من الفترات المحاسبية على المدى الطويل نسبياً . وتشتمل الأصول الثابتة على الأراضي المملوكة للمشروع سواء كانت لأغراض إقامة المباني أو المخازن أو لمجرد الحياة الزمنية ،



كما تشتمل أيضاً على المباني المخصصة لأغراض الإستخدام فى عمليات المشروع الأساسية كما فى الإدارة ومباني المعارض ومباني المخازن ( والمباني الخاصة بالمصانع فى المشروعات الصناعية ) ، ولا تعتبر المباني المملوكة لأغراض الإستثمار من مكونات الأصول الثابتة بل تعد من الإستثمارات طويلة الأجل .

وتشتمل الأصول الثابتة على الآلات والمعدات التى تستخدم فى تصنيع المنتجات ( فى المنشآت الصناعية ) ، وآلات اللف والحزم والتجهيز ومعدات الصيانة والتشغيل . كما يعد الأثاث بأنواعه المختلفة والتركيبات من مكونات الأصول الثابتة . وتعد وسائل النقل والإنتقال من سيارات مختلفة من مكونات الأصول الثابتة أيضاً وتتلخص خصائص الأصول الثابتة فى الآتى :

- إنها عادة تستخدم لمدة طويلة فى عمليات المشروع .
- لا يحصل عليها المشروع لأغراض الإنتاج فيها أو إستثمارها فى غير أغراضه الأساسية وإنما لأغراض إستخدامها فى عملياته المؤدية إلى تحقيق إيراداته الرئيسية .
- تظهر الأصول الثابتة على قمة قائمة الأصول فى الميزانية العمومية الخاصة بالمشروعات التجارية والصناعية ، طبقاً لما جرت عليه العادة فى العرف المحاسبى الأكثر شيوعاً فى الدول العربية .

( ب ) الإستثمارات طويلة الأجل : الإستثمارات طويلة الأجل هى عبارة عن مستندات ملكية فى مشروعات أخرى تقوم الوحدة المحاسبية بالإستثمار فيها عن طريق شرائها وحيازتها لأحد أغراض ثلاثة هى : التحكم فى نشاط مشروع آخر كإستثمار فى شراء عدد كبير من أسهم رأس مال إحدى الشركات الهامة التى قد يتصل نشاطها بنشاط المشروع ، أو لضمان الحصول على مورد ثابت للإيرادات كإستثمار فى المباني السكنية مثلاً ، أو لتكوين علاقات ودية مع المشروعات الأخرى كأقراض هذه المشروعات قروضاً طويلة الأجل لمساعدتها مالياً فى مزاولة نشاطها : وتلى الإستثمارات طويلة الأجل الأصول الثابتة فى ترتيب قائمة الأصول فى الميزانية العمومية .

( جـ ) الأصول المتداولة : سبق تعريف الأصول المتداولة بأنها تلك الأصول التى تكون فى صورة نقدية أو يمكن تحويلها إلى نقدية بسهولة . ويعتبر الأصل من

الأصول المتداولة في العادة إذا كان في صورة نقدية أو يمكن تحويله إلى نقدية في خلال دورة عمليات المشروع أو سنة مالية أيهما أطول . وتعرف دورة عمليات المشروع بأنها تلك الفترة الزمنية التي تبدأ بشراء العناصر والمستلزمات اللازمة لمزاولة عمليات المشروع وتنتهي ببيع البضاعة أو المنتجات للعملاء وتحصيل القيمة نقداً . وتتكون الأصول المتداولة للمشروع التجاري في العادة من العناصر التالية :

**النقدية :** وتشمل النقدية السائلة في خزائن المشروع وحسابات الإيداع والحسابات الجارية في البنوك التي تكون مخصصة لعمليات المشروع ، كما تشمل على الشيكات لأمر المشروع التي لم تحصل بعد والحوالات والأذون البريدية .

**العملاء :** ( يطلق عليها أحياناً الذم ) وتوضح مديونية عملاء المشروع له في تاريخ إعداد الميزانية العمومية . وتنشأ حسابات العملاء عن عمليات البيع بالأجل والتي لا يتم تحصيل قيمتها عند تمام عملية البيع . وتحول حسابات العملاء إلى نقدية عندما يقوم هؤلاء بسداد مديونياتهم للمشروع . ولا يحصل المشروع في العادة من عملائه في هذه الحالة على مستند كتابي لإثبات مديونيتهم قبله ويكتفى بضمان السمعة التجارية لهؤلاء العملاء .

**أوراق القبض :** ورقة القبض هي ورقة تجارية تثبت مديونية العميل للمشروع بمبلغ معين يستحق السداد في تاريخ معين بصورة كتابية . ويحصل المشروع على أوراق القبض من عملائه سداداً لمشترياتهم منه من بضائع أو خدمات أو منتجات ، أو سداداً لحساباتهم الناتجة عن مبيعات المشروع الآجلة لهم في تواريخ سابقة ، وفي بعض الأحيان عندما يقوم المشروع بأقراض الغير نقداً مقابل الحصول على ورقة قبض . وتحول أوراق القبض إلى نقدية عندما يتم تحصيل قيمتها في تاريخ الاستحقاق .

**الإيرادات المستحقة :** وهي تتمثل في عناصر الإيرادات التي يتم إكتسابها خلال الفترة المحاسبية والتي لم يتم تحصيلها بعد حتى نهايتها . وتشمل الإيرادات المستحقة الفوائد المستحقة للمشروع قبل الغير . والإيجارات المستحقة له قبل الغير ، وما إلى ذلك . وتحول هذه الإيرادات المستحقة إلى نقدية بمجرد الحصول على قيمتها .

**مخزون البضاعة :** ويشتمل فى الكمية الموجودة فى مخازن المشروع من البضائع أو ما يمتلكه المشروع فى مخازن الغير من هذه البضائع أو ما يكون بالطريق منها والتي عادة ما تكون مخصصة لأغراض الإتجار فيها فى تاريخ أعداد الميزانية العمومية . ويتم قياس قيمتها فى العادة بتكلفتها التاريخية . وتختلف نوعية العناصر التى تعد من مكونات المخزون طبقاً لنشاط المشروع . فالمشروع الذى يتجر فى الملابس الجاهزة يتكون مخزونه من هذه العناصر ولا يدخل فيه ما لدى المشروع من سيارات باختلاف أنواعها ، بينما يحتوى المخزون فى مشروع لتجارة السيارات على الأنواع المختلفة من السيارات المخصصة لأغراض الإتجار فيها ، وتعد من أصوله المتداولة . كما أن المخزون ، فى مشروع صناعى يتضمن المواد الأولية والخامات التى يحصل عليها المشروع لأغراض إستخدامها فى إنتاج السلع المختلفة . ويتحول المخزون إلى نقدية عندما يتم بيع مكوناته إلى العملاء وتحصيل قيمة المبيعات نقداً .

**الإستثمارات قصيرة الأجل :** تتمثل فى العادة فى إستثمارات المشروع فى أوراق مالية مختلفة بصفة مؤقتة لإمتصاص النقدية الزائدة عن حاجة العمليات لفترة عدم الحاجة إليها . والهدف من ذلك هو حصول المشروع على عائد هذه الإستثمارات عن فترة الإستثمار فيها بدلاً من تعطيل موارده النقدية . ويتم بيع هذه الإستثمارات عند الحاجة إلى نقدية .

**المصروفات المقدمة :** ومن أمثلتها الإيجارات التى يقوم المشروع بدفعها مقدماً عن حق إستعماله ممتلكات الغير ، وأقساط التأمين التى تغطى فترة لاحقة لنهاية الفترة المحاسبية الجارية ، وما إلى ذلك ، وهى تعتبر من الأصول المتداولة لأنها تمثل حقاً للمنشأة لدى الغير لأنه ما لم يتم المشروع بدفعها مقدماً خلال الفترة المحاسبية المنقضية لاستحققت الدفع نقداً خلال الفترة المحاسبية التالية . ومن ثم فدفعها مقدماً يعنى عدم الحاجة إلى دفعها نقداً فى فترات تالية . وهى تتحول إلى نقدية بطريقة غير مباشر ، عندما تشارك فى نشاط المشروع ويتم بيع المنتجات للعملاء وتحصل قيمة بيع المنتجات التى شاركت فيها نقداً فى الفترة المستفيدة منها .

**( د ) الأصول غير الملموسة :** وهى فى العادة أصول تزيد من قدرة المشروع على مزاوله نشاطه بتجاريه وليس لها كيان مادي ملموس ، كما أنها ليست متداولة ،



وتشتمل على ما يسمى بشهرة المحل التي تنعكس على قدرة المشروع في الحصول على معدلات أعلى من الأرباح بالمقارنة بالمشروعات الأخرى في نفس النشاط ، وحقوق الاختراع التي تكفل للمشروع إحتكار إستخدام إختراع معين لفترة زمنية ، وحقوق التأليف ، وحقوق الإستغلال وما إلى ذلك . ولن تتعرض لهذه الأصول بصورة تفصيلية على هذا المستوى المبدئي من الدراسة .

#### ٤ - ٢ - حسابات حقوق الملكية :

تتكون حسابات حقوق الملكية من حسابيين رئيسيين هما حساب رأس المال ويمثل مساهمة ملاك المشروع في المشروع من أموالهم الخاصة وحساب الأرباح المحجوزة ، ويمثل ذلك الجزء من الأرباح التي يحققها المشروع ولا توزع على الملاك ويحتفظ بها في المشروع لتقوية مركزه المالى والتوسع في مجالات نشاطه .

#### ٤ - ٣ - حسابات الإلتزامات :

( أ ) الإلتزامات طويلة الأجل : يعتبر الإلتزام طويل الأجل إذا لم يكن مستحق السداد لفترة زمنية طويلة نسبياً ، تزيد فى العادة عن سنة ميلادية . وتتطلب الممارسة السليمة إظهار تواريخ إستحقاق الإلتزامات طويلة الأجل مقابل كل منها فى الميزانية العمومية . وتتكون الإلتزامات طويلة الأجل من أوراق الدفع المستحقة السداد فى تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية بما يزيد عن سنة ، والقروض طويلة الأجل التى يحصل عليها المشروع من البنوك بضمان أو بدون ضمان ، وسندات الإقتراض التى يصدرها المشروع لأغراض الإقتراض من المشروعات الأخرى والجمهور العام . ومثلها مثل الإلتزامات عموماً فهى تمثل مستحقات للغير قبل المشروع يلزم سدادها نقداً أو عيناً فى تاريخ لاحق .

( ب ) الإلتزامات قصيرة الأجل أو الإلتزامات الجارية : الإلتزام قصير الأجل هو دين على المشروع يستحق السداد فى العادة خلال فترة سنة ، ويتطلب سداذه إنتقااص الأصول المتداولة بعد تحويلها إلى نقدية . ومن أمثلة الإلتزامات قصيرة الأجل ما يلى :

**حسابات اللوردون :** ويطلق عليها أحياناً حسابات الدائنون ، وهي تمثل المبالغ المستحقة السداد لدائني المشروع مقابل مشتريات المشروع الآجلة من بضائع ومستلزمات منهم .

**أوراق الدفع :** ورقة الدفع هي ورقة تجارية تثبت مديونية المشروع للغير بمبلغ محدد يستحق السداد في تاريخ محدد في صورة كتابية . وتنشأ أوراق الدفع في العادة نتيجة قيام المشروع بالشراء الآجل من مورديه .

**المصروفات المستحقة :** وتتمثل في المبالغ المستحقة على المشروع للغير في تاريخ إعداد الميزانية مقابل خدمات تم اداؤها للمشروع وساهمت في تحقيق إيراداته عن الفترة المحاسبية المنتهية في تاريخ الميزانية . ومن أمثلتها الأجور المستحقة السداد للعاملين عن خدمات مؤداة ولم تسدد بعد ، والإيجار المستحق السداد للغير عن استخدام ممتلكاتهم في نشاط المشروع ، والفوائد المستحقة على المشروع للغير نتيجة الإستهانة بأموالهم في العمليات خلال الفترة المحاسبية وما إلى ذلك .

**التوزيعات المستحقة :** عندما يحقق المشروع أرباحاً نتيجة مزاولة عملياته خلال الفترة المحاسبية فإن جزءاً من هذه الأرباح يتم توزيعه في العادة على الملاك ( وعلى العاملين أيضاً في كثير من الأحيان ) . وعندما يتقرر توزيع الربح يصبح هذا التوزيع المقرر بمثابة دين على المشروع للمستحقين في التوزيعات يستحق السداد نقداً في غالبية الأحوال . فإذا لم يتم المشروع بصرف التوزيعات المقررة حتى نهاية الفترة المحاسبية ، أو تبقى جزء منها لسبب أو لآخر ، فإنه يظهر ضمن مكونات الالتزامات قصيرة الأجل .

**الإيرادات المقدمة :** قد يحصل المشروع على بعض عناصر الإيرادات مقدماً قبل قيامه بأداء الخدمات المرتبطة بهذه الإيرادات خلال الفترة المحاسبية المنقضية . وبالتالي يصبح المشروع ملتزماً بأداء أو توفير تلك الخدمات في العادة في الفترة المحاسبية التالية ، ومن ثم تظهر هذه الإيرادات التي يحصل عليها المشروع مقدماً ولم يتم بأداء الخدمات المقابلة لها ضمن الالتزامات قصيرة الأجل . ويطلق عليها أحياناً الإيرادات غير المكتسبة ، ومن أمثلتها الإيجارات الدائنة المقدمة والفوائد المقدمة التي يحصل عليها

المشروع . وهذه عادة ما يتم الوفاء بقيمتها للغير عيناً في صورة سلع أو خدمات .

## ٧ - نماذج الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي واستخداماتها :

يمكن أن تتخذ الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي أحد شكلين ، يتمشى الشكل الأول مع معادلة الميزانية ( الأصول = الخصوم ) ، ويطلق عليه الشكل الحسابي ، ويعتبر الشكل الثاني بمثابة تقرير . ومهما اختلف شكل الميزانية فإن هناك قواعد معينة لترتيب الأصول والخصوم في كل من الشكلين . وسوف نعرض في هذا البند نموذجاً للميزانية العمومية في شكل حسابي لتتعرف على بعض الاستخدامات المبدئية للمعلومات الواردة في الميزانية العمومية . على أن نتعرض لشكل التقرير المالي فيما يلي من دراسة .

ويكون للميزانية العمومية في هذا الشكل جانبان كما سبق ورأينا في البنود السابقة . يخصص الجانب الأيمن للأصول والجانب الأيسر للخصوم . ويختلف ترتيب الأصول والخصوم من دولة إلى أخرى . ففي بعض الدول ( أمريكا مثلاً ) يبدأ ترتيب الأصول بالأصول المتداولة الأكثر سيولة ثم ينتهي بالأصول الثابتة الأقل سيولة ويلى ذلك الأصول غير الملموسة ، ويبدأ ترتيب الخصوم بالالتزامات قصيرة الأجل وينتهي بحقوق الملكية . وفي بعض الدول الأخرى ( جمهورية مصر العربية مثلاً ) يكون ترتيب الأصول والخصوم عكس الترتيب السابق في المنشآت التجارية والصناعية ، ويقتصر استخدام الترتيب السابق على المنشآت المالية ( البنوك وشركات التأمين ) . وسوف نتبع هنا الترتيب الذي جرى العرف على استخدامه في جمهورية مصر العربية . وتأسيساً على ما تقدم نعرض في الصفحة التالية نموذجاً للميزانية العمومية بأرقام افتراضية . هذا وقد أظهرنا الأصول الثابتة في هذا النموذج بصافي قيمتها بعد خصم الإهلاك ، الذي يمثل قيمة ما يستنفد من خدمات هذه الأصول في أنشطة المشروع . وسوف نتناول هذا الموضوع تفصيلاً فيما بعد .



شركة الشروق التجارية - الميزانية العمومية في ١٩٩٦/١٢/٣١  
( الأرقام المدرجة في هذه الميزانية افتراضية والأصول بالصافي )

الأصول			الخصوم		
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
الأصول الثابتة			حقوق الملكية		
أراضي	٥١٤٠٠٠		رأس المال	١٩٥٠٠٠٠	
مباني	٢١٢٠٠٠		الأرباح محجوزة	١٨٠٠٠٠	
آلات ومعدات	٤٢٠٠٠٠				٢١٣٠٠٠٠
سيارات نقل وانتقال	١٨٠٠٠٠		الإلتزامات طويلة الأجل		
أثاث وتركيبات	٧٤٠٠٠		قرض طويل الأجل		٣٢٠٠٠٠
		١٤٠٠٠٠٠	يستحق السداد في		
الإستثمارات طويلة الأجل			٢٠٠٠/١٨/٧		
مباني سكنية	١٨٧٥٠٠				
أوراق مالية	٦٢٥٠٠				
		٢٥٠٠٠٠			
الأصول المتداولة			الإلتزامات قصيرة الأجل		
مخزون بضاعة	٣٥٠٠٠٠		موردون	٢٦٥٠٠٠	
إستثمارات قصيرة الأجل	١٥٠٠٠٠		أوراق دفع	١٠٠٠٠٠	
مصرفات مقدمة	١٤٠٠٠		مصرفات مستحقة	٥٠٠٠٠	
إيرادات مستحقة	١٢٠٠٠		إيرادات مقدمة	٤٠٠٠٠	
أوراق قبض	٧٤٠٠٠		توزيعات مستحقة	٣٠٠٠٠	
عملاء ومدنين	١١٧٠٠٠		ضرائب مستحقة	٨٠٠٠٠	
نقدية بالخزينة	٤٢٣٠٠٠				٥٦٥٠٠٠
نقدية بنك	٢٠٠٠٠٠				
		١٣٤٠٠٠٠			
الأصول غير الملموسة					
شهرة المحل	١٧٠٠٠				
حقوق إختراع	١٨٠٠٠				
		٣٠٠٠			
مجموع الأصول =	٣٠٢٥٠٠٠		مجموع الخصوم		٣٠٢٥٠٠٠

ويلاحظ من هذا الشكل أن معادلة الميزانية العمومية ( الأصول = الخصوم ) ما زالت قائمة وإن كانت أكثر تفصيلاً . فبدلاً من وضع الأصول كلها فى مجموعة واحدة أصبحت مقسمة إلى مجموعات على حسب طبيعة كل مجموعة والفرض منها ومدى إمكانية تحويلها إلى نقدية سائلة . كما أن تقسيم الإلتزامات إلى التزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل يساعد فى تحديد مدى قدرة المشروع على القيام بسداد التزاماته العاجلة . ولا شك فى أن هذا التفصيل والتنظيم يفيد من يهمل أمر المشروع فى إجراء الدراسات والتحليل اللازمة للتوقف على مدى قوة مركزه المالى . فمقارنة الأصول المتداولة بالإلتزامات قصيرة الأجل يساعد فى تحديد قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته العاجلة ، وغالباً ما تكون هذه المقارنة فى صورة نسبة الأصول المتداولة إلى الخصوم قصيرة الأجل ، ويطلق عليها نسبة التداول . ورغم أن هذه النسبة تختلف من مشروع إلى آخر وليس لها معيار محدد يوضح النسبة المثالية فى كل الأحوال ، إلا أنها لا شك تفيد الغير بصدد إتخاذ قرارات منح الإئتمان للمشروع . كما أنه بمقارنة حقوق الملكية بالإلتزامات والتي يطلق عليها نسبة الخصوم يمكن التعرف على الهيكل التمويلي لأصول المشروع بصورة تقريبية . وتساعد هذه النسبة فى إتخاذ قرارات توزيع الأرباح أو احتجازها لتدعيم المركز المالى للمشروع وفى إتخاذ القرارات المؤدية إلى الحفاظ على العلاقة المناسبة بين حقوق الملكية والإلتزامات . وبصفة عامة كلما زادت نسبة حقوق الملكية إلى الإلتزامات كلما كان ذلك مؤشراً إلى إمكانية التوسع فى المستقبل عن طريق الاقتراض .

وبالإضافة إلى هذه الإستخدامات يوجد العديد من الإستخدامات الأخرى للمعلومات الواردة فى قائمة المركز المالى بالإضافة إلى البيانات التى تظهر فى حسابات نتائج العمليات كما سوف يتضح فى الدراسات اللاحقة .

## ٦ - تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات :

سبق أن أوضحنا أن عمليات الإيرادات والمصروفات تؤثر فى حسابات الميزانية من أصول وخصوم ومن ثم فى معادلة الميزانية . غير أن تفاصيل هذه العمليات ، ولتعددتها وكثرتها لا يمكن أن تظهر فى معادلة الميزانية وإلا أصبحت طويلة ومعقدة وأصبح من

الصعب إستيعاب معلومات الميزانية العمومية . والواقع أن آثار عمليات الإيرادات والمصروفات على حسابات الميزانية تظهر فى صورة نتائج نهائية دون تفاصيل لما أدى إلى هذه النتائج من تغيرات . كما تقتصر هذه النتائج النهائية فى العادة على نتيجة مقابلة الإيرادات والمصروفات من أرباح تتحقق نتيجة زيادة الإيرادات على المصروفات أو خسائر محققة نتيجة مزاولة العمليات . أما تفاصيل بنود حسابات الإيرادات فتظهر فيما يمكن أن نطلق عليه فى هذه المرحلة الحساب الختامى ، والذي يظهر أيضاً نتيجة مقابلة بنود الإيرادات فى مجموعها مع بنود المصروفات فى مجموعها من أرباح أو خسائر .

ولتوضيح ذلك دعنا نعود إلى منشأة التجارة الحديثة التى تركنا آخر معادلة ميزانية لها فى نهاية البند الرابع من هذا الفصل . ونذكر مثلاً أن المنشأة باعت خدمات إصلاح أجهزة كهربائية لعملائها بمبلغ ٤١٤٠٠ جنيه حيث أدى ذلك إلى زيادة الأصول ( النقدية والمدينون ) وزيادة حقوق الملكية ( خدمات مبيعة ) بنفس القيمة . ونذكر أيضاً أن المنشأة تحملت فى سبيل أداء هذه الخدمات مصروفات قدرها ٩٥٠٠ جنيه أدت إلى نقص الأصول ( النقدية ) بما تم سداده نقداً من هذه المصروفات وزيادة الإلتزامات بالأجور التى كانت مستحقة . ونذكر أننا أجرينا مقاصة فى خانة حقوق الملكية بين الخدمات المبيعة وتكلفة الخدمات المبيعة لتحصل على صافى الإضافة لحقوق الملكية من أرباح ( محجوزة ) فى هذه الحالة . ورغم أن هذا الإجراء جائز فى معادلة الميزانية ، إلا أنه غير متعارف عليه لأغراض الميزانية العمومية . أضف إلى ذلك ، أن تعدد بنود الإيرادات وبنود المصروفات يجعل عملية المقاصة فى معادلة الميزانية عملية صعبة . ولذلك فإنه يصبح من المستحب أن يتم إجراء المقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات خارج معادلة الميزانية وإظهار أثرها النهائى فقط على هذه المعادلة . وعلى هذا الأساس تقتصر تفاصيل حقوق الملكية على رأس المال والأرباح المحجوزة التى تظهر نتائج هذه المقاصة . وهذا فى حقيقة الأمر ما أتبعناه فى معادلتى الميزانية الأخيرتين فى البند الرابع .

ولنفرض مثلاً أن منشأة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية خلال شهر سبتمبر .

١ - باعت جزءاً من الأجهزة والأدوات الكهربائية التى قامت بشرائها فى ٩٦/٨/٣٠ والبالغ تكلفته ٢٠٦٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٤٠٠٠ جنيه حيث حصلت



نقداً على ٢٨٠.٠٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً لها قبل عملائها .

٢ - دفعت مصاريف لسيارات نقل البضائع إلى العملاء من وقود وزيوت وسائقين وخلافه مبلغ ٨٦٠٠ جنيه نقداً وما زال مستحقاً عليها ١٤٠٠ جنيه أجور سائقين .

٣ - أدت خدمات صيانة لعمالها خلال الشهر بلغت قيمتها ٣٧٥٠٠ جنيه حصلت منها ٢٦٣٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً قبل العملاء . وقد بلغت تكاليف ومصروفات المنشأة بصدد أداء تلك الخدمات ما يلي : أدوات ومهمات صيانة ٧٩٠٠ جنيه ، أجور عمال الصيانة ١٣٢٠٠ جنيه سددت كلها نقداً .

٤ - دفعت أجور عمالها وموظفيها عن الشهر ، بخلاف أجور عمال الصيانة وبلغت هذه الأجور ٢٧٦٠٠ جنيه .

٥ - قامت بالإعلان عن نشاطها في محطات الإذاعة والتلفزيون عن الشهر بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه ، سددت منها ٥٠٠٠ جنيه ، والباقي ما زال مستحقاً عليها .

٦ - قامت بوضع سياراتها عن شهر سبتمبر في جراج عمومي مقابل إيجار شهري قدره ٣٥٠ جنيه تسدد في نهاية كل شهر ، ولم يسدد الإيجار بعد .

والمطلوب : هو تحديد أثر كل من هذه العمليات على حسابات الأصول والالتزامات وتحديد الأثر الصافي على حقوق الملكية .

١ - ولنبدأ بالعملية الأولى : ولعله أصبح من الواضح في هذه المرحلة أن أي عملية من العمليات التي تقوم بها الوحدة المحاسبية تؤثر في حسابين على الأقل . فعند قيام المنشأة ببيع أجهزة وأدوات كهربائية سبق شراؤها فإن هذه الأجهزة والمعدات التي تعد من أصول الشركة ( المتداولة ) تنقص بمقدار تكلفة المبيع منها ، أي أن :

- الأجهزة والمعدات ( البضاعة ) في الأصول تنقص بمقدار ٢٠٦.٠٠٠ جنيه .

- وفي مقابل ذلك حصلت المنشأة على أصول قدرها ٣٠٤.٠٠٠ جنيه تمثل إيراداتها من بيع الأجهزة والمعدات . فتزداد النقدية بمقدار ٢٨٠.٠٠٠ جنيه ويزداد المدينون ( العملاء ) بمبلغ ٢٤.٠٠٠ جنيه .

- و يترتب على ما تقدم زيادة صافية في الأصول قدرها ٩٨٠٠٠ جنيه  
( ٣٠٤٠٠٠ - ٢٠٦٠٠٠ ) تمثل أرباح المنشأة من عملية بيع الأدوات الكهربائية  
والتي تمثل إضافة لحقوق الملكية فيتوازن جانبي معادلة الميزانية .

- يلاحظ أن هذه العملية تؤثر على أربعة حسابات في معادلة الميزانية : البضاعة  
تنقص بمقدار ٢٠٦٠٠٠ جنيه ، النقدية تزداد بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه المدينون  
( العملاء ) تزداد بمقدار ٢٤٠٠٠ جنيه وحقوق الملكية تزداد بمقدار ٩٨٠٠٠ جنيه .

هذا ويمكن إظهار أثر هذه العملية كالآتي : ( أ ) إنقاص البضاعة بمبلغ  
٢٠٦٠٠٠ جنيه ، وعمل حساب المصروفات وزيادته بنفس المبلغ بإعتباره تكلفة  
البضاعة المباعة ( تذكر أن المصروفات يمكن أن تظهر في معادلة الميزانية بإشارة سالبة  
في بنود حقوق الملكية ) ، ( ب ) - زيادة النقدية بمبلغ ٢٨٠٠٠٠ جنيه ، وزيادة  
المدينون بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه مقابل عمل حساب للإيرادات وزيادته بمبلغ  
٣٠٤٠٠٠ جنيه ( تذكر أن الإيرادات يمكن أن تظهر بإشارة موجبة في بنود حقوق  
الملكية ) . وسوف نتبع هذه الطريقة الأخيرة في معالجة باقى العمليات .

٢ - تؤدي هذه العملية إلى زيادة حساب المصروفات : مصروفات نقل البضائع  
بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ( ٨٦٠٠ جنيه نقداً + ١٤٠٠ جنيه أجور سائقين مستحقة )  
مقابل نقص النقدية بمبلغ ٨٦٠٠ جنيه وزيادة الإلتزامات ( الأجور المستحقة ) بمبلغ  
١٤٠٠ جنيه .

٣ - تتكون هذه العملية ، في الواقع من عمليتين : عملية تحقق إيرادات ،  
وعملية تحديد المصروفات المتعلقة بهذه الإيرادات . و يترتب على هذه العملية الأولى زيادة  
الإيرادات : خدمات مباعة بمبلغ ٣٧٥٠٠ جنيه مقابل زيادة النقدية بمبلغ ٢٦٣٠٠  
جنيه وزيادة المدينون ( العملاء ) بمبلغ ١١٢٠٠ جنيه . و يترتب على العملية الثانية  
زيادة المصروفات : مواد ومهمات الصيانة بمبلغ ٧٩٠٠ جنيه وزيادة الأجور بمبلغ  
١٣٢٠٠ جنيه . مقابل إنخفاض النقدية بمبلغ ٢١١٠٠ جنيه بإعتبار أنها سددت  
كلها نقداً .

٤ - يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات : أجور بمبلغ ٢٧٦٠٠ جنيه مقابل  
نقص النقدية بنفس المبلغ .

٥ - يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات : إعلان بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه  
مقابل نقص النقدية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه . وزيادة الإلتزامات : الإعلان المستحق  
بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه .

٦ - يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات : إيجار بمبلغ ٣٥٠ جنيه ، مقابل  
زيادة الإلتزامات : إيجار مستحق بنفس المقدار .

ومما تقدم يمكن تلخيص عمليات الإيرادات والمصروفات كالآتي :

#### عمليات الإيرادات :

جنيه	
٣٠٤٠٠٠	مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية
٣٧٥٠٠	خدمات مباءة
٣٤١٥٠٠	جملة الإيرادات

#### عمليات المصروفات :

٢٠٦٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
١٠٠٠٠	مصروفات نقل البضائع المباعة
٧٩٠٠	مواد ومهمات صيانة
٤٠٨٠٠	أجور ( ١٣٢٠٠ + ٢٧٦٠٠ )
٧٥٠٠	إعلان
٣٥٠	إيجار
٢٧٢٥٥٠	جملة المصروفات

وبإجراء المقاصة بين الإيرادات والمصروفات نجد أن الشركة قد حققت أرباحاً  
قدرها :  $٢٧٢٥٥٠ - ٣٤١٥٠٠ = ٦٨٩٥٠$  جنيه .

وتمثل هذه الأرباح الزيادة الصافية في حقوق الملكية ( الأرباح المحجوزة ) نتيجة  
كل العمليات السابقة ، وبدلاً من أن تتم عملية حصر الإيرادات والمصروفات على  
هذه الصورة الحسائية وإجراء المقاصة بينها فإنها تتم محاسبياً في صورة أكثر تنظيماً فيما  
يمكن أن نطلق عليه في هذه المرحلة الحساب الختامي . ويتخذ الحساب الختامي



لمنشة التجارة الحديثة عن شهر سبتمبر الشكل الموضح فى الصفحة التالية .

ويلاحظ أن الحساب الختامى يتم إعداداه عن فترة زمنية معينة لقيس نتيجة نشاط المشروع على مدار تلك الفترة ، بينما الميزانية العمومية تكون فى تاريخ معين حيث تظهر ما لدى الوحدة المحاسبية من أصول فى ذلك التاريخ وما عليها من التزامات وحقوق ملكية فى نفس التاريخ . ويلاحظ أيضاً أن للحساب جانبين - رغم أن هذا ليس النموذج الوحيد للحساب - يوضح الجانب الأيمن بنود المصروفات ومجموعها ويوضح الجانب الأيسر بنود الإيرادات ومجموعها ، وإذا زاد جانب الإيرادات عن جانب المصروفات كان معنى ذلك تحقق أرباح ، وتظهر كمتتم حسابى للجانب المصروفات ليصل مجموعه لمجموع جانب الإيرادات ، والعكس يكون صحيحاً فى حالة زيادة المصروفات عن الإيرادات .

### منشة التجارة الحديثة

#### الحساب الختامى عن شهر سبتمبر ١٩٩٦

الإيرادات		المصروفات	
مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية	٣٠٤٠٠	تكلفة البضاعة المباعة	٢٠٦٠٠٠
خدمات مباعة	٣٧٥٠٠	مصروفات نقل البضاعة المباعة	١٠٠٠٠
		مواد ومهمات صيانة	٧٩٠٠
		أجور	٤٠٨٠٠
		إعلان	٧٥٠٠
		إيجار	٣٥٠
		مجموع المصروفات	٢٧٢٥٥٠
		الأرباح	٦٨٩٥٠
مجموع الإيرادات	٣٤١٥٠٠	المجموع	٣٤١٥٠٠

وبلاحظ ما يلي على جدول معادلة الميزانية الواردة فى الصفحة بعد التالية :

البند (١) ، (٢) ، (٣) ، (٧) ، (٩) ، (١٠) لم تتغير عما كانت عليه فى المعادلة السابقة حيث لم تتأثر بأى من هذه العمليات .

البند (٤) الخاص بالبضاعة يظهر نقص البضاعة بمقدار تكلفة البضاعة المباعة ( ٣٤٠٠٠٠ - ٢٠٦٠٠٠ ) .

البند (٥) المدينون - زاد حساب المدينون حيث كان ٣٠٥٠٠ جنيه بمقدار ٢٤٠٠٠ جنيه قيمة مبيعات الأجهزة والأدوات الكهربائية الآجلة ، وبمبلغ ١١٢٠٠ جنيه قيمة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء والتي لم تتحصل بعد وبذلك يصبح المجموع ٦٥٢٠٠ جنيه .

البند (٦) زادت النقدية بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه تمثل مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية نقدية ، وبمقدار ٢٦٣٠٠ جنيه قيمة الخدمات التى تحصلت نقداً ، ثم نقصت النقدية بالآتى : ٨٦٠٠ جنيه مصاريف نقل ، ٢١١٠٠ جنيه مصروفات صيانة من مواد ومهمات وأجور صيانة ، ٢٧٦٠٠ جنيه أجور عمال وموظفين ، ٥٠٠٠ جنيه مصاريف إعلان ، وهى كلها مبالغ تم دفعها نقداً .

البند (٨) الأرباح المحجوزة وكانت فى المعادلة السابقة ١١٠٠٠ جنيه أضيف إليها أرباح شهر فبراير كما تظهر فى الحساب الختامى والبالغ قدرها ٦٨٩٥٠ جنيه .

البند (١١) يمثل التزامات المنشأة التى نتجت عن العمليات السابقة وهى : ١٤٠٠ جنيه أجور مستحقة ، ٢٥٠٠ جنيه إعلان مستحق ، ٣٥٠ جنيه إيجار مستحق .

**المطلوب منك :** أن تقوم بتصوير الميزانية العمومية لمنشأة التجارة الحديثة كما تظهر فى آخر سبتمبر ١٩٩٦ من واقع البيانات التى تظهر فى معادلة الميزانية طبقاً للنموذج السابق عرضه لشركة التجارة العالمية .

وبعد التعرف على نتيجة عمليات الإيرادات والمصروفات من واقع الحساب الختامى يمكن إظهار الأثر النهائى لهذه العمليات على معادلة الميزانية الواردة فى نهاية

البند الرابع من هذا الفصل تنفيذاً للملاحظات السابقة كالآتي :

الأصول =		حقوق الملكية +		الإلتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
١٢٠٠٠٠	مباني (١)				
٤٥٠٠٠	أثاث وتركيبات (٢)				
٣٥٥٠٠	سيارات نقل (٣)	٣٠٠٠٠٠	رأس المال (٧)	٦٨٠٠٠	قرض البنك (٩)
١٣٤٠٠٠	بضاعة (٤)	١٠٠٨٥٠	أرباح محجوزة (٨)	٣٢٧٠٠٠	الدائنون (١٠)
٦٥٢٠٠	مدينون (٥)			٤٢٥٠	مصرفات منطقة (١١)
٤٠٠٤٠٠	نقدية (٦)				
٨٠٠١٠٠	مجموع الأصول =	٤٠٠٨٥٠	مجموع حقوق الملكية +	٣٩٩٢٥٠	مجموع الإلتزامات

#### ٨ - الخلاصة :

إستعرضنا في هذا الفصل معادلة الميزانية ، والتي يمكن أن تمتد إلى المعادلة المحاسبية الرئيسية التي هي معادلة ميزان المراجعة . وعرفنا أن الأصول ، أو الأشياء ذات القيمة التي تمتلكها الوحدة المحاسبية والتي تمثل موارد إقتصادية متاحة لها للإستخدام في نشاطها لأغراض تحقيق أهدافها لا بد وأن تتساوى في مجموعها مع الخصوم سواء كانت في شكل حقوق ملكية أو في شكل التزامات . وعرفنا أن الخصوم في الواقع هي المصدر الذي منه يتم الحصول على الأصول . وتعرضنا بعد ذلك لعدة أنواع من العمليات التي يقوم بها المشروع وتؤثر في أصوله وخصومه ، وأوضحنا كيفية إظهار آثار هذه العمليات على معادلة الميزانية ، وسواء كانت هذه العمليات تقتصر على الأصول والخصوم فقط أو تشمل على عمليات إيرادات ومصرفات أيضاً . ويمكننا في هذه المرحلة تلخيص بعض القواعد الإسترشادية بصدد إظهار آثار العمليات التي يقوم بها المشروع على معادلة الميزانية كالآتي :

١ - أولاً وقبل كل شيء يجب أن نتذكر دائماً أن كل عملية لا بد وأن يتأثر بها



- على الأقل حسابين من حسابات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات .
- ٢ - يمكن زيادة أحد أو بعض الأصول عن طريق النقص في أصل أو أصول أخرى ( شراء بضاعة نقداً ، أو تحصيل المدينون ) ، أو عن طريق زيادة الإلتزامات ( شراء بضاعة أو أثاث على الحساب ، أو الحصول على قرض وإيداع النقدية المتحصلة منه في الخزينة ) ، أو عن طريق زيادة حقوق الملكية ( الحصول على رأس المال نقداً أو زيادة الأرباح المحجوزة ) .
- ٣ - إذا كانت الزيادة في الأصول تحدث نتيجة النقص في أصول أخرى ، فإن مجموع الأصول وكذا مجموع الخصوم لا يتأثر بالعملية المؤدية لهذه الزيادة . أما إذا كانت الزيادة في الأصول ناتجة عن زيادة الإلتزامات أو حقوق الملكية ، فإن مجموع كل من الأصول والخصوم سوف يزداد بنفس مقدار الزيادة .
- ٤ - إذا ترتب على عملية ما نقص في أصل أو أصول معينة دون زيادة أصل أو أصول أخرى ، فإن هذا بالضرورة سوف يؤدي إلى نقص في الإلتزامات أو في حقوق الملكية أو في كلاهما بنفس المقدار .
- ٥ - يترتب على المصروفات نقص الأصول أو زيادة الإلتزامات أو كلاهما مع نقص مماثل في حقوق الملكية .
- ٦ - يترتب على الإيرادات زيادة الأصول أو نقص الإلتزامات أو كلاهما مع زيادة مماثلة في حقوق الملكية .
- هذا كما تعرضنا في هذا الفصل لشرح حسابات الأصول والخصوم وأقسامها وعرضنا نموذجاً للميزانية العمومية وعرفنا أنها تعد في تاريخ معين ، ثم تناولنا تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات بصفة منفصلة عن معادلة الميزانية عن طريق حصرها في الحساب الختامي والإقتصار على إظهار نتيجة المقاصة بينها على معادلة الميزانية . ويلاحظ أن الحساب الختامي يتم إعدادُه عن فترة زمنية معينة ليغطي نشاط المشروع الذي يترتب عليه تدفق الإيرادات والمصروفات على مدارها ، بخلاف الميزانية العمومية التي يتم إعدادها لتظهر المركز المالي للمشروع في تاريخ معين .



## أسئلة وحالات وتمارين

### على الفصل الرابع

أولاً : الأسئلة :

السؤال الأول :

حدد مفهوم كل من :

الأصول المتداولة ، الإلتزامات قصيرة الأجل ، الإستثمارات طويلة الأجل ،  
نسبة التداول ، نسبة الخصوم ، الأرباح المحجوزة .

السؤال الثانى :

وضع أى من العناصر الآتية يتم إلى الميزانية العمومية وأيهما يتم إلى  
الحساب الختامى ( بمعنى يظهر فيه ) موضحاً الجانب الذى يظهر فيه كل عنصر  
( حساب ) فى كل أو أى منهما :

إيجار المباني التى تستأجرها الشركة من الغير ، الإيجار المستحق للمنشأة قبل  
الغير ، تكلفة البضاعة المباعة ، مخزون البضاعة ، المبيعات الآجلة ( التى لم تحصل  
قيمتها بعد ) ، العملاء ( المدينون ) ، الأجور ، الأجور المستحقة ، الأجور المقدمة  
( المدفوعة مقدماً ) ، إيرادات الفوائد ، أوراق القبض ، مصروفات تحصيل أوراق القبض ،  
سيارات النقل والإنتقال ، مصروفات تشغيل السيارات ، الأرباح المحجوزة ، صافى  
الربح ، المباني ، الآلات والمعدات ، الوقود والزيوت والقوى المحركة المستفلة فى تشغيل  
الآلات والمعدات ، قرض البنك ، الفوائد ، الفوائد المستحقة للبنك على القرض والتى  
لم تسدد بعد ، مصروفات الإهلاك ، إيرادات محصله مقدماً ، أوراق القبض ، أوراق  
الدفع .



### السؤال الثالث :

- برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك .
- ( أ ) تعتبر حسابات العملاء أكثر سيولة من النقدية .
- ( ب ) يترتب على دفع المصروفات إنخفاض النقدية وزيادة الإلتزامات وإنخفاض حقوق الملكية .
- ( ج ) يتم إعداد الميزانية العمومية عن فترة زمنية معينة لأنها تظهر نتيجة نشاط المشروع خلال الفترة .
- ( د ) يظهر الحساب الختامي الأصول والمصروفات في أحد جانبيه ، والخصوم والإيرادات في الجانب الآخر .
- ( هـ ) يتساوى رأس مال المشروع مع الفرق بين الأصول والإلتزامات بصفة دائمة .
- ( و ) يظهر الحساب الختامي المصروفات التي يتم سدادها نقداً خلال الفترة التي يغطيها الحساب .
- ( ز ) إذا حدثت زيادة في أحد الأصول فلا بد وأن يقابل ذلك نقص في أصل أو زيادة في حقوق الملكية .
- ( ح ) الإلتزامات طويلة الأجل هي تلك التي تستحق السداد خلال الفترة المحاسبية .
- ( ط ) تعتبر الإيجارات المستحقة للمنشأة قبل الغير من الإلتزامات قصيرة الأجل .
- ( ي ) يمكن أن لا يترتب على بعض العمليات التي يقوم بها المشروع أى تغيير في مجموع الأصول أو الخصوم .
- ( ك ) تقتصر الإيرادات على ما يتم تحصيله نقداً من بيع السلع والخدمات للعملاء .
- ( ل ) لا بد وأن تودى الإيرادات إلى زيادة الأصول حتى لو لم يتم تحصيلها نقداً .
- ( م ) تؤدي زيادة مجموع الأصول بالضرورة إلى زيادة الإلتزامات ورأس المال .
- ( ن ) الحساب الختامي هو كشف بنود الإيرادات والمصروفات في تاريخ إنتهاء السنة المالية .
- ( د ) إذا زادت النقدية فهذا يعنى بالضرورة تحصيل مبالغ مستحقة على العملاء أو

إتمام مبيعات نقدية .

(ص) يؤدى نقص الأصول بالضرورة إلى الحصول على إيرادات .

(ض) يؤدى تحقق الإيرادات محاسبياً إلى زيادة الأصول بصرف النظر عن التحصيل .

(ط) تعتبر المصروفات المقدمة والإيرادات المستحقة من قبيل الأصول التى يتم الحصول على مقابلها نقداً فى تاريخ لاحق لإعداد الميزانية العمومية .

(ظ) تعتبر المصروفات المستحقة والإيرادات المقدمة من قبيل الإلتزامات التى يتم الوفاء بها نقداً فى تاريخ لاحق لتاريخ إعداد الميزانية العمومية .

(ع) يلزم الوفاء بكل من المصروفات والإيرادات المقدمة فى صورته عينيه ، وعلى العكس من ذلك لابد من الوفاء بكل من المصروفات والإيرادات المستحقة فى صورة نقدية .

(غ) يمكن تحديد نتيجة المشروع من ربح أو خساره بإعداد الميزانية العمومية فى شكل معادله أو حساب ، ومن ثم لا يوجد ما يدعو لإعداد الحساب الختامى .

#### السؤال الرابع :

١ - حدد خمس عمليات تؤثر فى جانب الأصول فقط دون جانب الخصوم .

٢ - حدد ثلاث عمليات تؤثر فى الأصول والإلتزامات دون حقوق الملكية .

٣ - حدد أربع عمليات تؤثر فى الأصول وحقوق الملكية دون الإلتزامات .

٤ - حدد عملية واحدة تؤثر فى حقوق الملكية والإلتزامات دون الأصول .

#### ثانياً : الحالات :

برر خطأ أو صواب كل إجابته من الإجابات الواردة أسفل كل حاله من الحالات التالية .

الحالة الأولى : حيث الأصول هى الأشياء التى تمتلكها الوحدة المحاسبية أو تقع فى حوزتها فإن :

( أ ) الخصوم هى الحقوق فى هذه الأصول ، أو مصادر تمويل هذه الأصول عن طريق الملاك وغير الملاك .

(ب) يلزم أن تتساوى الأصول مع الخصوم بصفة دائمة .

(ج) حقوق الملكية تمثل الفرق بين جملة الأصول وما قام بتمويله منها غير الملاك .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لاشيء مما تقدم .

الحالة الثانية : تتمثل الأرباح المحجوزة في :

(أ) زيادة تدفق الإيرادات نتيجة بيع السلع والخدمات عن تدفق المصروفات اللازمة لتوفير السلع والخدمات التي يتم بيعها للعملاء .

(ب) ذلك الجزء من حقوق الملكية الذي يتوفر للملاك نتيجة مزالة الوحدة المحاسبية لنشاطها بأرباح .

(ج) فيما يتم استثماره من أرباح في الإضافة إلى الأصول .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لاشيء مما تقدم .

الحالة الثالثة : تؤثر عمليات الإيرادات والمصروفات في كل من الأصول والخصوم كالتالي :

(أ) تؤدي الإيرادات إلى زيادة الأصول وحقوق الملكية معاً .

(ب) تؤدي المصروفات إلى نقص الأصول أو زيادة الإلتزامات أو كلاهما كما تؤدي إلى نقص حقوق الملكية .

(ج) تكون محصلة الإيرادات والمصروفات زيادة الأصول وحقوق الملكية مع زيادة الإلتزامات في بعض الأحيان ، ما دامت المحصلة أرباحاً .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لاشيء مما تقدم .

الحالة الرابعة : تختلف الأصول الثابتة عن الأصول المتداولة في أن :

(أ) الأولى يتم الحصول عليها لأغراض إستخدامها لفترة طويلة بينما الثانية يتم الحصول عليها لأغراض إعادة بيعها أو هي تنتج عن عمليات الإيرادات وتتحول إلى نقدية في فترة قصيرة .

(ب) تظهر الأولى طبيعة نشاط المشروع بينما توضح الثانية قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته للغير .



(ج) الأصول الثابتة يلزم أن تكون من السلع المعمرة بينما لا يلزم أن تكون الأصول المتداولة من السلع قصيرة العمر .

( د ) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . ( و ) لا شيء مما تقدم .

الحالة الخامسة : تعتبر المصروفات التي تسدد مقدماً قبل الحصول على الخدمة المقابلة لها من الأصول لأن :

( أ ) سدادها مقدماً يعنى قيام التزام الغير بأداء الخدمة المقابلة للوحدة المحاسبية مستقبلاً دون قيام الوحدة بسداد نقدية فى ذلك الوقت .

(ب) هى تتحول إلى نقدية مستقبلاً عندما تشارك الخدمة التى يقدمها الغير للوحدة المحاسبية فى تحقيق إيرادات مستقبلاً ويتم تحصيل قيمة الإيرادات نقداً .

(ج) لا يلزم الغير بالوفاء بقيمتها نقداً للوحدة المحاسبية ومن ثم لا تعتبر من الأصول النقدية .

( د ) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . ( و ) لا شيء مما تقدم .

الحالة السادسة : إذا بلغ مجموع الأصول فى ١/١ مبلغ ٣٩٢٠٠٠ جنيه متضمناً بضاعة تبلغ تكلفتها ١٦٠٠٠٠ جنيه ، وتم فى ذلك اليوم بيع بضاعة تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه تحصيل منها نقداً ٥٠٠٠٠ جنيه ، يؤدى ذلك إلى :

( أ ) تنقص البضاعة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وتزداد النقدية بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ويزداد العملاء ( المدينون ) بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه لتكون محصلة الزيادة فى الأصول ٢٠٠٠٠ جنيه .

(ب) تزداد الإيرادات بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه وتزداد المصروفات بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه .

(ج) تزداد الأرباح المحجوزة ومن ثم حقوق الملكية بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .

( د ) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . ( و ) لا شيء مما تقدم .

الحالة السابعة : تعتبر المصروفات المستحقة من الإلتزامات لأنها :

( أ ) تمثل خدمات أداها الغير للوحدة المحاسبية خلال الفترة المحاسبية وساهمت فى تحقيق إيرادات الفترة ، وذلك دون أن يحصل الغير من الوحدة على مقابلها بعد .

(ب) تمثل وسيلة من وسائل تمويل الأصول ، أى الحصول على أصول جديدة أو إضافية بطريقة غير مباشرة حيث ساهمت فى تحقيق الإيرادات التى تؤدى إلى زيادة الأصول .

(ج) تنطوى على التزام الوحدة المحاسبية بسداد قيمتها نقداً فى تاريخ لاحق لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شئ مما تقدم .

الحالة الثامنة : تختلف مبيعات البضاعة عن تكلفة البضاعة المباعة فى أن :

(أ) مبيعات البضاعة مقومة بسعر البيع بينما تكلفة البضاعة المباعة مقومة على أساس تكلفتها تسليم محلات الوحدة المحاسبية ( ثمن الشراء + تكلفة النقل ، وخلافه) .

(ب) مبيعات البضاعة من الإيرادات وتكلفة البضاعة المباعة من أهم بنود المصروفات .

(ج) تؤدى مبيعات البضاعة إلى زيادة الأصول بالقيمة بينما تكلفة البضاعة المباعة تؤدى إلى نقص الأصول بالقيمة .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شئ مما تقدم .

الحالة التاسعة : يعتبر مقابل نقل البضاعة المشتراة من مقر البائع لمقر المشتري إذا تحملها المشتري من عناصر التكلفة بينما يعتبر مقابل نقل البضائع المباعة من مقر البائع إلى مقر المشتري إذا تحملها البائع من بنود المصروفات حيث :

(أ) البضاعة التى يتم شراؤها من الأصول ومقابل نقلها مقر الوحدة المحاسبية يعتبر من ضمن التكاليف المودية إلى تواجدتها لدى الوحدة لإمكانية عرضها على العملاء وبيعها ، بينما البضاعة التى يتم بيعها يتحقق عنها إيرادات تعادل سعر البيع ومقابل نقلها من مقر الوحدة المحاسبية للعميل الذى اشتراها يعتبر من المصاريف اللازمة لتحقيق الإيرادات .

(ب) لأن مقابل نقل البضاعة المشتراة عادة ما يتحمله المشتري بينما مقابل نقل البضاعة المباعة عادة ما يتحمله البائع .

(ج) يؤدي مقابل النقل في كل الأحوال إلى نقص الأصول أو زيادة الإلتزامات .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة العاشرة : إذا قامت الوحدة المحاسبية بأداء خدمات لعملائها بمقابل نقدي أو أجل فأن :

(أ) كل ما يستفد في سبيل أداء هذه الخدمات من أصول أو خدمات العاملين وما شابه ذلك يعتبر من بنود المصروفات سواء تم سداد القيمة نقداً أو لم يتم .

(ب) تعتبر قيمة الخدمات التي يتحمل بها العملاء من بنود الإيرادات سواء تحصلت القيمة نقداً أو ظلت مستحقة قبل العملاء .

(ج) تزداد الأصول عموماً بقيمة الخدمات المباعة وتنقص بما يسدد من مصروفات في سبيل أدائها أو يستفد من أصول في سبيل ذلك كما قد تزداد الإلتزامات بالمصروفات التي يلزم سدادها نقداً ولكنها لم تسدد بعد .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الحادية عشر : إذا زادت جملة الأصول عن حقوق الملكية بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وكانت الإيرادات ٢٨٠٠٠ جنيه والمصروفات ١٨٠٠٠ جنيه ، الأصول المتداوله ٢٥٠٠٠ جنيه ، فإن :

(أ) صافي الربح يكون مبلغ ١٢٠٠٠ جنيه .

(ب) تقل حقوق الملكية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .

(ج) تكون نسبة التداول ٧٥٠ .

الحالة الثانية عشر :

إذا بلغت جملة الأصول غير النقدية ٨٠٠ ٠٠٠ جنيه ، وكانت حقوق الملكية ٦٠٠ ٠٠٠ جنيه والإلتزامات قصيرة الأجل ١٠٠٠٠٠٠ جنيه وطويلة الأجل ٣٠٠ ٠٠٠ جنيه ، وكانت نتيجة مقابله الإيرادات بالمصروفات خسائر قدرها ٥٠٠٠ جنيه ، فإن :



- ( أ ) الأصول النقدية تكون مبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ جنيه .  
 ( ب ) نسبة السيولة ( الأصول النقدية / الإلتزامات قصيرة الأجل ) تكون ٢٠٠ % .  
 ( ج ) تزيد حقوق الملكية بتد الأرباح المحجوزة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه .

### ثالثاً : التمارين :

#### التمرين الأول :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها ورشة زين الدين لإصلاح السيارات خلال شهر مارس ١٩٩٤ .

رقم تاريخ	العملية
( أ ) ٣/١	قام زين الدين بتكوين الورشة ، وأودع رأس مال فيها قدره ١٥٠٠٠ جنيه نقداً .
( ب ) ٣/٣	قام زين الدين بشراء آلة ضبط كهرباء السيارات بمبلغ ٦٣٠٠ جنيه على الحساب .
( ج ) ٣/٥	قام زين الدين بشراء عدد وأدوات بمبلغ ١٢٥٠٠ جنيه ، سدد منها ٤٥٠٠ جنيه نقداً ، والباقي يستحق السداد بعد ثلاثة شهور .
( د ) ٣/٧	زاول زين الدين عمليات إصلاح السيارات في ذلك اليوم ، وكانت حصيلة إيراداته النقدية ٨٩٠ جنيه ، كما يستحق له قبل عملائه ٤٦ جنيه .
( هـ ) ٣/٨	قام زين الدين بسداد أجور العمال والفنيين عن الأسبوع الأول من الشهر والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه .
( و ) ٣/١١	إقترض زين الدين ٦٠٠٠ جنيه من البنك .
( ز ) ٣/١٣	قام زين الدين بعمليات إصلاح للسيارات بلغت قيمتها ٧٨٠ جنيه تحصيلت نقداً .
( ط ) ٣/١٤	إشتري زين الدين شحوم وزيوت لزوم عمليات السيارات بمبلغ ١٢٠٠ جنيه سددت نقداً .

(ى) ٣/١٥ إشتري زين الدين ونش جرار لسحب السيارات العاطلة بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه نقداً .

(ك) ٣/١٦ سدد زين الدين الأجور المستحقة للعمال والفنيين عن الأسبوع الثانى من الشهر .

(ل) ٣/١٧ بلغت إيرادات إصلاح السيارات فى ذلك اليوم ١٣٥٠ جنيه تحصل منها نقداً ١١٥٠ جنيه ، كما حصل زين مبلغ ٣٦ جنيه من المستحقات قبل عملائه بتاريخ ٣/٧ .

(م) ٣/٢٠ عند جرد الزيوت والشحومات فى ذلك التاريخ وجد أنه إستخدم منها فى عمليات الإصلاح ما يبلغ قيمته ١٦٠ جنيه .

المطلوب :

توضيح أثر كل من العمليات السابقة على معادلة الميزانية طبقاً للنموذج التالى :

رقم	تاريخ العملية	الأصول	= حقوق الملكية	+ الإلتزامات
أ	٣/١	جنيه ١٥٠٠٠	جنيه ١٥٠٠٠	جنيه
ب	٣/٣	٦٣٠٠ +		٦٣٠٠
		<hr/>		
		٢١٣٠٠	١٥٠٠٠ =	٦٣٠٠ +
ج	٣/٥	...	...	...

التمرين الثانى :

يستخدم نفس نموذج معادلة الميزانية وإظهار التغيرات فيها الموضح فى التمرين الأول وبإضافة الأعمدة التالية : الأصول الثابتة ، الأصول المتداولة ، رأس المال ، الأرباح المحجوزة ، الإلتزامات ، وضح أثر كل من العمليات التالية على معادلة الميزانية وذلك مع جمع الأعمدة للتحقق من صحة المعادلة بعد كل عملية من العمليات :

رقم	تاريخ	العملية
أ	٤/١	قام حسنين حسونة حسين بتكوين مشروع للإلتجار فى ملابس السيدات برأس مائ نقدى قدره ٢٠٠٠٠٠ جنية .
ب	٤/٢	قام المذكور باستئجار محل فى موقع مناسب مقابل إيجار شهرى قدره ١٥٠ جنية تم سداده عند التعاقد ، ثم قام بشراء أثاث ومفروشات بلغت قيمتها ٤٢٠٠٠ جنية سدد نصفها نقداً .
ج	٤/٧	تعاقد حسنين مع عدد من العمال والموظفين لمساعدته فى إدارة شؤون المشروع ، وقام بشراء بضائع بمبلغ ٢٦٠٠٠٠ جنية سدد منها ١٠٠٠٠٠ جنية ، والباقى على الحساب .
د	٤/١٠	تم افتتاح المحل وبلغت مبيعاته فى ذلك اليوم ٢٤٠٠٠ جنية حصلت نقداً .
هـ	٤/١٢	كان اليوم السابق عطلة رسمية وباع المحل فى هذا اليوم ما بلغت جملة إيراداته ٤٧٥٠٠ جنية تحصل منها نقداً ٢٢٧٠٠ جنية ، والباقى يستحق السداد فى نهاية الشهر .
و	٤/١٥	قام حسنين بسداد مرتبات العمال والموظفين حتى تاريخه والبالغ قدرها ٤٥٠٠ جنية ، كما قام بجرد البضاعة الباقية لديه ووجد أن تكلفتها ٣١٢٠٠٠ جنية .
ز	٤/١٨	سدد حسنين مبلغ ٥٠٠٠٠ جنية من باقى ثمن البضاعة المستحق عليه وسدد ١٢٠٠٠ جنية من باقى ثمن الأثاث والمفروشات المستحق عليه .
ح	٤/٢١	قام المذكور بالحصول على قرض من البنك بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنية يتم سداده خلال الأربعة أشهر بفائدة سنوية قدرها ١٢٪ تدفع فى نهاية كل شهر .
ط	٤/٢٢	بلغت المبيعات النقدية ٥٢٣٠٠ جنية والمبيعات الآجلة ١٠٢٠٠ جنية وتكلفة البضاعة المباعة ٢٨٠٠٠ جنية .



ي	٤/٢٤	سدد العملاء جزءاً من المبالغ المستحقة عليهم بلغت قيمته ٥٤٠٠ جنيه .
ك	٤/٢٩	سدد حسانتين مربات العمال والموظفين عن النصف الأخير من الشهر وبلغت قيمتها ٤٧٠٠ جنيه .
ل	٤/٣٠	سدد حسانتين الفوائد المستحقة للبنك عن عشرة أيام في هذا الشهر والبالغ قدرها ١٠٠ جنيه .

### التمرين الثالث :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها مؤسسة سامتكن خلال شهر مايو ١٩٩٤ . والمطلوب منك هو إظهار أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية وتجميع أعمدة المعادلة ( ترصيدها ) بعد إثبات كل عملية من العمليات . استخدم عمود لكل من العناصر التالية : رقم العملية ، التاريخ ، الآلات والمعدات ، المدينون ، النقدية ، رأس المال ، الأرباح المحجوزة ، الدائنون :

رقم	تاريخ	العملية
أ	٥/١	اجتمع المؤسسون واففقوا على تكوين المؤسسة برأس مال قدره ٥٠٠٠٠٠ جنيه يسدد نقداً يوم ١٩٩٤/٥/٣ .
ب	٥/٤	قامت المؤسسة بشراء آلات نقداً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .
جـ	٥/٩	قامت المؤسسة بشراء آلات إضافية بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه على أن يتم السداد بعد شهر .
د	٥/١٥	حصلت المؤسسة مبلغ ١٣٥٠٠ جنيه قيمة الخدمات المؤداة نقداً لعملائها حتى تاريخه ، ما زال مستحقاً لها قبل العملاء ٤٦٠٠ جنيه .
هـ	٥/١٦	قامت المؤسسة بسداد أجور العمال والموظفين حتى يوم ٥/١٥ والبالغ قدرها ٤٣٠٠ جنيه .

و	٥/١٩	قامت المؤسسة بأداء خدمات لعملائها قيمتها ١٢٠٠ جنيه لم يتم تحميلها بعد .
ز	٥/٢١	حصلت المؤسسة من عملائها مبلغ ٤٢٠٠ جنيه .
ح	٥/٣٠	ما زالت الأجور المستحقة عن النصف الثاني من الشهر لم تسدد بعد وتبلغ قيمتها ٥٢٠٠ جنيه .

### التمرين الرابع :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بمنشأة السعادة التجارية عن شهر يونيو ١٩٩٤ :

جنيه	
١٣٢٥٠٠	إيرادات مبيعات بضاعة عن الشهر .
١٣٢٥٠	خدمات مباءة للعملاء
١٣٢٥	إيجارات مسددة عن الشهر
٣٢٥	قوائد قروض مسددة عن الشهر
٤٥٥٠	أجور عمال وموظفين عن الشهر
٨٧٣٠٠	تكلفة البضاعة المباعة خلال الشهر
١٢٠٠	مصروفات دعاية وإعلان
٢٢٥٠	زيوت وشحوم وقطع غيار مستفلة عن الشهر
٣٨٥٠	متحصلات من عمولات وسمرة قامت بها الشركة خلال الشهر .
١٦٥٠	مياه وأنارة وتدفئة وبريد وبرقيات عن الشهر

### المطلوب :

إعداد الحساب الختامي للشركة عن شهر يونيو ١٩٩٤ .

### التمرين الخامس :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بشركة الضحى والتي ظهرت في نهاية الشهر

بيان	جنيه	بيان	جنيه
آلات ومعدات	٣٥٦٠٠	تقديتة في الصندوق	٤٤٨٠٠
موردون ( دائنون )	١٧٦٠٠	نقطة في البنوك	٤٦٨٠٠
أوراق دفع	٢٠٠٠٠	عملاء ( مدينون )	٣٠٩٦٠٠
رأس المال	١٠٠٠٠٠	أوراق قبض	٤٠٠٠٠
أرباح محبوزة	٨٤٨٠٠	تأمين مدفوع مقدم	٢٤٠٠
إيرادات مبيعات خدمات	١٣٤٦٠٠٠	أراضي	٤٨٠٠٠
إيرادات من الإيجارات	٣٠٠٠٠	مباني	٣٠٠٠٠٠
مياه وانارة	٣٢٠٠٠	إيرادات من الفوائد على	٨٠٠
		أوراق القبض	
إعلان ودعاية	٧٤٠٠٠	فوائد على أوراق الدفع	٤٠٠
ضرائب مستدة	٧٥٦٠٠	أجور ومقربات	٥٩٠٠٠٠

### المطلوب :

(١) تصوير الحساب الختامي عن الشهر .

(٢) تصوير الميزانية العمومية للشركة كما تظهر في نهاية الشهر .

### التمرين السادس :

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة النجاح كما تظهر في ١٩٩٤/١/٣١ .





السابقة عليها .

٢ - إعداد الحساب الختامي للشركة عن الشهر وتصوير الميزانية العمومية كما تظهر في نهاية الشهر .

### التمرين السابع :

تتبع شركة عبد العال التجارية سياسته شراء وبيع البضاعة بالأجل ( على الحساب ) ، وفيما يلي الميزانيه العموميه الافتتاحية ( أى التى يتم إعدادها فى بداية الفترة المحاسبية ) والختامية ( أى التى يتم إعدادها فى نهاية الفترة المحاسبية ) لعام ١٩٩٣ وكذلك الحساب الختامي عن العام .

والمطلوب : تحديد العمليات التى قامت بها الشركة خلال عام ١٩٩٣ والتى ترتب عليها إختلاف مكونات وقيم الأصول والخصوم فى نهاية العام عما كانت عليه فى بدايته .

أولاً : الميزانيه العموميه الافتتاحية لشركة عبد العال

فى ١/١/١٩٩٣

حقوق الملكية	جنيه	جنيه	أصول ثابتة	جنيه	جنيه
رأس المال	٥٠٠٠٠٠		أراضي	٢٠٠٠٠٠	
الأرباح المحجوزة	٦٠٠٠٠		مباني	١٥٠٠٠٠	
			سيارات	٨٠٠٠٠	
		٥٦٠٠٠٠			٤٣٠٠٠٠٠
الإلتزامات			أصول متداولة		
قرض طويل الأجل	٢٥٠٠٠٠		مخزون البضاعة	١٣٠٠٠٠	
موردين	١٤٠٠٠٠		عملاء ( مندوبين )	٩٠٠٠٠	
أوراق دفع	٥٠٠٠٠		أوراق قبض	٤٠٠٠٠	
		٤٤٠٠٠٠	النقدية	٣١٠٠٠٠	
					٥٧٠٠٠٠٠
		١٠٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠٠

ثانياً : الميزانية العمومية الختامية لشركة عبد العال

في ١٩٩٣/١٢/٣١

حقوق الملكية	جنيه	جنيه	أصول ثابتة	جنيه	جنيه
رأس المال	٦٠٠٠٠٠		أراضي	٢٠٠٠٠٠	
الأرباح المحجوزة	١٥٠٠٠٠		مباني	١٦٥٠٠٠	
		٧٥٠٠٠٠	سيارات	٤٥٠٠٠	
					٤١٠٠٠٠
الإلتزامات			أصول متداولة		
قرض طويل الأجل	٢٠٠٠٠٠		مخزون البضاعة	١٠٠٠٠٠	
موردين	١٩٠٠٠٠		عملاء ( مليونين )	١٦٠٠٠٠	
أوراق دفع	٤٥٠٠٠		أوراق قبض	١٠٠٠٠	
أجور مستحقة	١٥٠٠٠		إيجارات مقدمة	٥٠٠٠	
			نقدية	٥١٥٠٠٠	
		٤٥٠٠٠٠			٧٩٠٠٠٠
		١٢٠٠٠٠٠			١٢٠٠٠٠٠

ثالثاً : الحساب الختامي لشركة عبد العال

عن عام ١٩٩٣

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
مبيعات بضاعة	٣٢٠ ٠٠٠	تكلفة بضاعة مباعة	٢٥٠٠٠٠
إيرادات متنوعة	٧٠٠٠٠	أجور ومربيات	٢٥٠٠٠
		إيجارات	١٢٠٠٠
		نور ومياه	٣٠٠٠
		صافي ربح العام	٩٠٠٠٠
	٣٩٠٠٠٠		٣٩٠٠٠٠

## الفصل الخامس

فى

### الإبانات الدفترى والترجيل وموازنة الحسابات

#### ١ - مقدمة وخطة الفصل :

إتضح مما سبق أن وظيفة المحاسبة الرئيسية تتمثل أساساً فى قياس نشاط المشروع الذى يمثل الوحدة المحاسبية وتوصيل نتيجة هذا القياس من بيانات ومعلومات إلى من يهمه الأمر . ويتمثل نشاط المشروع إلى حد كبير فى التعامل فى الموارد الإقتصادية عن طريق "إقتنائها أو إستخدامها أو الإتجار فيها" على أمل أن تكون نتيجة هذا التعامل تحقيق أرباح . ويمكن فى واقع الأمر ، التحقق من نتائج نشاط المشروع وقياسها عن طريق متابعة ما يقوم به من عمليات تبادل مختلفة خلال الفترة الزمنية التى يرغب فى قياس نتائج النشاط عنها . ويعتمد المحاسب إلى درجة كبيرة ، وخاصة المحاسب المالى ، على عمليات التبادل التى يقوم بها المشروع نقياس نتائج نشاطه قياساً نقدياً . ولما كانت عمليات التبادل التى يقوم بها المشروع ، وخاصة فى العصر الحديث ، من الكثرة والتنوع بحيث يصعب قياس نتائجها عن طريق معادلة الميزانية السابق عرضها فى الفصل المتقدم ، فقد أصبح من الضرورى أن يستعين المحاسب بما يمكنه من أدوات وإجراءات لتحليل ، وتسجيل وتبويب وتجميع وتلخيص العمليات التى يقوم بها المشروع ، والتى تعبر عن نشاطه ، بصورة سليمة وهادقة . ويختص هذا الفصل بشرح هذه الأدوات والإجراءات .



## ٢ - الحسابات والقيد المزدوج ومعادلة الميزانية :

لعلنا نذكر من الفصل السابق أننا أطلقنا على عناصر معادلة الميزانية في مرحلة متقدمة إسم الحسابات ، وقلنا مثلاً أن رصيد حساب التقديرات يمكن أن يزداد بتحصيل الديون المستحقة على العملاء ، أو الحصول على قرض كما يمكن أن ينقص بسداد الأجور ، أو بسداد الدائنين ، أو بشراء بضاعة نقداً . وعلى هذا الأساس يمكن القول أن حساب التقديرات يظهر ما كان موجوداً منها في تاريخ معين ، وما طرأ على هذا الموجود من تغيرات خلال فترة معينة ، وما هو موجود منها بعد حدوث هذه التغيرات . ولا تخرج وظيفة أى حساب آخر من حسابات معادلة الميزانية عن ذلك .

فالحساب إذن هو أداة محاسبية لإظهار آثار العمليات التي يقوم بها المشروع ( الوحدة المحاسبية ) على عنصر معين من عناصر الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات . ويتخذ الحساب أشكالاً متعددة غير أنه في أكثر صوره استخداماً يتخذ شكل حرف T ، حيث يكون له جانبان ، أحدهما إلى اليمين والآخر إلى اليسار ، كما هو موضح في الشكل الآتي :

نموذج حساب على شكل حرف T

إسم الحساب

---

ولا نتخذ الحساب لهذا الشكل ما يبرره . فيخصص أحد الجانبين لتسجيل العمليات التي تؤدي إلى زيادة الحساب ويخصص الجانب الآخر لتسجيل العمليات التي تؤدي إلى نقص الحساب . وليست هذه العملية - عملية تخصيص جانبي الحساب - متروكة للإختيار ، بل تخضع لقواعد معينة تهدف إلى تحقيق أهداف معينة ، وجرى العرف المحاسبي على إتباعها لفترة تقرب من ٧٠٠ سنة ، وأصبحت متعارف عليها دولياً . ولنفرض مثلاً قبل التعرض لهذه القواعد ، أن لدينا حسابين أحدهما للأصول بصفة إجمالية والثاني للخصوم بصفة إجمالية . ودعنا نتفق أن زيادة الحساب يتم تسجيلها في جانبه الأيمن . بينما يسجل نقص الحساب في جانبه الأيسر

بصرف النظر عن كونه حساباً للأصول أو حساباً للخصوم . فإذا ما إتبعنا هذا الإجراء لوحدنا أن مجموع الأصول سوف يساوى مجموع الخصوم فى نهاية الفترة التى يتم تسجيل العمليات فى الحسابين عنها ، فمجموع الأصول فى نهاية الفترة يساوى مجموع الجانب الأيمن ( مجموع الزيادات ) بعد خصم مجموع الجانب الأيسر ( النقص ) . كما أن مجموع الخصوم أيضاً يتم الحصول عليه عن طريق طرح مجموع الجانب الأيسر من مجموع الجانب الأيمن . ويتعنى آخر ، سوف نجد أن كل من الحسابين يمثل صورة طبق الأصل من الآخر ( لاحظ أن تبادل الأصول الذى لا يؤثر على الخصوم لن يظهر فى حساب الأصول فى هذه الحالة ) . فلم لا نكتفى بحساب واحد إذن ؟

والواقع أن الحسابات يتم تقسيمها لأغراض إثبات العمليات فيها إلى مجموعتين بحيث يتحقق ما يطلق عليه المراجعة الحسابية التلقائية . ويتم إثبات الزيادة فى حسابات إحدى هاتين المجموعتين فى الجانب الأيمن منها بينما يتم إثبات النقص فى الجانب الأيسر ، ويتم إثبات الزيادة فى حسابات المجموعة الثانية فى الجانب الأيسر منها ويتم إثبات النقص فى الجانب الأيمن . وعند « ترصيد » كل من المجموعتين فى نهاية فترة زمنية معينة ، لابد وأن يتطابق مجموع أرصدة كل من المجموعتين مع الأخرى ، وبهذا تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية .

« والترصيد » هو عملية تجميع جانبى كل حساب وإيجاد الفرق بينهما ، وعادة ما يتم الترصيد محاسبياً بطريقة المتمم الحسابى ، فيتم جمع الجانب الأكبر من الحساب ، ثم ينقل هذا المجموع فى نهاية الجانب الأصغر ويتم إيجاد المتمم الحسابى للجانب الأصغر ليصل إلى مجموع الجانب الأكبر ، ويدون هذا المتمم فى الجانب الأصغر ليمثل رصيد الحساب . و « الرصيد » إذن هو الفرق بين جانبى الحساب . ويظهر الرصيد فى الجانب الأيمن إذا كان الجانب الأيسر أكبر من الجانب الأيمن .

وعند تقسيم الحسابات إلى المجموعتين المشار إليهما سابقاً يراعى أن أرصدة إحدى المجموعتين تظهر بطبيعتها فى الجانب الأيسر وأن أرصدة المجموعة الأخرى تظهر بطبيعتها فى الجانب الأيمن ، وتساعد عملية مطابقة مجموع أرصدة كل من المجموعتين على مجموع أرصدة المجموعة الأخرى مساعدة فعالة فى إكشاف الأخطاء

كما سوف نرى فيما بعد . كما يطلق على نظام القيد فى هاتين المجموعتين من الحسابات « نظام القيد المزدوج » وسوف يرد شرحه عاجلاً .

ولنعد الآن إلى كيفية تقسيم الحسابات إلى هاتين المجموعتين . والواقع أن التقسيم ينبثق أساساً من معادلة الميزانية ومعادلة المحاسبة الرئيسية . فقد جرت العادة على اعتبار أن الأصول التى تظهر فى الجانب الأيمن من معادلة الميزانية يتم إثبات الزيادة فيها فى الجانب الأيمن من الحسابات التى تتكون منها هذه الأصول ، وعلى اعتبار أن الخصوم ( حقوق الملكية + الإلتزامات ) التى تظهر فى الجانب الأيسر من معادلة الميزانية يتم إثبات الزيادة فيها فى الجانب الأيسر من الحسابات الممثلة لها . ويترتب على ذلك أن النقص فى الأصول يتم إثباته فى الجانب الأيسر من حساباتها والنقص فى الخصوم يتم إثباته فى الجانب الأيمن من حساباتها . كما يترتب على ذلك أيضاً أن أرصدة الأصول ( المتصحات الحسابية لحساباتها ) تظهر فى الجانب الأيسر من حساباتها وأرصدة الخصوم تظهر فى الجانب الأيمن من حساباتها وذلك فى نهاية الفترة المحاسبية أو عندما يتم الترسيد .

ولتوضيح ذلك دعنا نفترض أن الشركة العامة لتجارة وهندسة السيارات تكونت فى أول يناير وقامت بالمعاملات الآتية :

- ( أ ) حصلت على رأس مال نقدي قدره ٢٥٠٠٠ جنيه .
- ( ب ) اشترت أثاثاً وتركيبات بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه سدد منها نقداً ٦٠٠٠ جنيه ، والباقي يستحق السداد بعد شهر لمؤسسة المفروشات الحديثة .
- ( ج ) إقترضت من البنك ٢٠٠٠٠ جنيه لتمويل شراء سيارات للإيجار فيها ، حصلت عليها نقداً .
- ( د ) اشترت ٦ سيارات جديدة سعر السيارة ٣٠٠٠ جنيه تم سداد نصفها نقداً ، والباقي يستحق للشركة العربية لإنتاج السيارات ( تعتبر السيارات بضاعة من وجهة نظر الشركة لأنها لأغراض الإيجار فيها ) .
- ( هـ ) قامت بإداء خدمات صيانة وإصلاحات لسيارات عملائها بلغت قيمتها ٧٨٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٥٠٠٠ جنيه .

( و ) بلغت تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء من أجور ومواد ومهمات ٥٧٥٠ جنيه سددت نقداً .

وبلاحظ أن العملية ( أ ) تؤدي إلى زيادة النقدية ( أصول ) وزيادة رأس المال ( خصوم ) بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه . فإذا فتحنا حساباً للنقدية وحساباً لرأس المال لظهر في الجانب الأيمن من النقدية مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وفي الجانب الأيسر من حساب رأس المال نفس المبلغ .

العملية ( ب ) تتطلب فتح حساب للأثاث والتركيبات يثبت في الجانب الأيمن منه ٩٠٠٠ جنيه مقابل إثبات ٦٠٠٠ جنيه في الجانب الأيسر من حساب النقدية ومقابل فتح حساب للدائنين يثبت في الجانب الأيسر منه مبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

وعلى نمط العمليتين ( أ ) ، ( ب ) تظهر الحسابات التي تسجل أثر العمليات السابقة كالآتي :

حساب رأس المال		حساب النقدية	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٢٥٠٠٠ ( أ )		٢٥٠٠٠ ( أ )	٦٠٠٠ ( ب )
		٢٠٠٠٠ ( ج )	٩٠٠٠ ( ج )
		٥٠٠ ( هـ )	٥٧٥٠ ( هـ )
حساب الأثاث والتركيبات		حساب الدائنين	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
	٩٠٠٠ ( ب )	٣٠٠٠ ( ب )	
		٩٠٠٠ ( د )	
حساب البضاعة ( سيارات )		حساب قرض البنك	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
	١٨٠٠٠ ( د )	٢٠٠٠٠ ( ج )	



حساب الأرباح المحجوزة		حساب المدينون ( عملاء )	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
(هـ) ٧٨٠٠	(و) ٥٧٥٠	(هـ) ٢٨٠٠	

ويلاحظ أنه في كل عملية من العمليات يكون مجموع ما يثبت في الجانب الأيمن من حساب أو حسابات معينة لا بد وأن يتساوى مع مجموع ما يثبت في الجانب الأيسر لحساب أو حسابات أخرى . ويطلق على إثبات كل عملية من العمليات محاسبياً « إجراء قيد محاسبى » .

وعلى هذا الأساس يمكن التعبير عن معادلة الميزانية في صورة حسابات على الوجه التالي <sup>(١)</sup> :

+ الإلتزامات		= حقوق الملكية		الأصول	
+	-	+	-	-	+

وتوضح إشارة ( + ) الجانب الذى يتم فيه قيد الزيادة فى الحساب كما توضح إشارة ( - ) الجانب الذى يتم فيه إثبات نقص الحساب . ومن الواضح أن الأصول تزيد فى الجانب الأيمن من حساباتها وتنقص فى الجانب الأيسر بينما الخصوم - أى حقوق الملكية والإلتزامات - تزيد فى الجانب الأيسر من حساباتها وتنقص فى الجانب الأيمن .

(١) إتبع هذه الطريقة إدواردس ، وهرماتسون ، وسالمونسون فى كتابهم الممتاز :  
James D. Edwards, Rogar H. Hermanson, and R. F. Salmonson. Accounting:  
A Programmed Text. ( Homewood, Ill. : Richard D. Irwin, Inc. 1967 ) P. 64.

ولعلنا نتذكر من الفصل السابق أن الميزانية العمومية يتم تصويرها في تاريخ معين . وهي في الواقع تظهر أرصدة حسابات الأصول وحسابات الخصوم في ذلك التاريخ . وعلى ذلك نجد أن أرصدة الأصول تظهر في بداية الفترة المحاسبية التالية لتاريخ الميزانية في الجانب الأيمن من حساباتها ، ويطلق عليها أرصدة أول الفترة ، أى مقدار ما يتواجد لدى المشروع من أصول مختلفة في بداية الفترة ، كما أن أرصدة الخصوم من حقوق ملكية والتزامات تظهر في بداية الفترة المحاسبية في الجانب الأيسر من حساباتها . وليس في ذلك تناقض مع ما سبق ذكره من أن المتمم الحسابي لجانبى كل حساب من حسابات الأصول والذي يجعل الجانب الأصغر مساوياً للجانب الأكبر يظهر في العادة في الجانب الأيسر ، ويتم الحصول عليه عن طريق ترصيد الحساب . فعملية الترصيد تتم في نهاية فترة معينة يكون الرصيد في تاريخ الترصيد هو رصيد نهاية الفترة . ونفس المنطق ينسحب على حسابات الخصوم . وعلى هذا الأساس يمكن القول أن كل حساب من الحسابات يظهر الرصيد الموجود فيه في بداية الفترة ، والتغيرات التى طرأت عليه من زيادة أو نقص خلال الفترة ، ويظهر الرصيد الموجود في نهاية الفترة . ويظهر رصيد أول الفترة في حسابات الأصول في الجانب الأيمن منها ، وتسجل الزيادة في نفس الجانب ، ويسجل النقص في الجانب الأيسر ويظهر رصيد آخر الفترة في الجانب الأيسر أيضاً . أى أن كل حساب من حسابات الأصول يمكن التعبير عنه في صورة المعادلة التالية .

$$\text{مجموع الجانب الأيمن} = \text{مجموع الجانب الأيسر} ، \text{ أو}$$

$$\text{الرصيد الموجود أول الفترة} + \text{الزيادة} = \text{النقص} + \text{الرصيد الموجود في نهاية الفترة.}$$

ونفس المنطق ينسحب بصورة عكسية على حسابات الخصوم كما يتضح من المعادلة التالية :

مجموع الجانب الأيمن = مجموع الجانب الأيسر ، أو

النقص + الرصيد الموجودة في نهاية الفترة = الرصيد الموجود في أول الفترة + الزيادة

ويوضح المثال التالي العلاقة بين الميزانية العمومية في تاريخ معين وأرصدة حساباتها في بداية الفترة التالية لذلك التاريخ .

ويتضح من تفحص العلاقات بين الحسابات الموضحة فيما بعد والميزانية العمومية أن رصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة في الحساب . أى أن أرصدة حسابات الأصول التى تظهر في الجانب الأيمن من الميزانية تظهر في الجانب الأيمن من حساباتها وأرصدة حسابات الخصوم التى تظهر في الجانب الأيسر من الميزانية تظهر في الجانب الأيسر من حساباتها .

#### الميزانية العمومية في ١٩٩٣/١٢/٣١

الخصوم		الأصول	
	جنيه		جنيه
رأس المال	١٨٠٠٠٠	مبانى	٧٥٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٣٩٠٠٠	أثاث	٣٥٠٠٠
قرض من البنك	٤٠٠٠٠	بضاعة	٩٢٠٠٠
دائنون	٣٣٠٠٠	مدينون	٤٦٠٠٠
أوراق دفع	٢٠٠٠٠	نقدية	٦٤٠٠٠
	<u>٣١٢٠٠٠</u>		<u>٣١٢٠٠٠</u>

وتظهر الحسابات الواردة في الميزانية السابقة في ١٩٩٣/١/١ كالآتي :

حساب الأثاث		حساب المباني	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
رصيد	٣٥٠٠٠	رصيد	٧٥٠٠٠
حساب المدينون		حساب البضاعة	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
رصيد	٤٦٠٠٠	رصيد	٩٢٠٠٠
حساب رأس المال		حساب النقدية	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
رصيد	١٨٠٠٠٠	رصيد	٦٤٠٠٠
حساب قرض البنك		حساب الأرباح المحجوزة	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
رصيد	٤٠٠٠٠	رصيد	٣٩٠٠٠
حساب أوراق الدفع		حساب الدائنين	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
رصيد	٢٠٠٠٠	رصيد	٣٣٠٠٠



ويطلق على الجانب الأيمن من أى حساب ( سواء كان حساب أصول أو حساب خصوم أو حساب إيرادات أو حساب مصروفات ) الجانب المدين كما يطلق على الجانب الأيسر من أى حساب الجانب الدائن . ويترتب على ذلك أن زيادة الأصول يتم إثباتها عن طريق جعل حساباتها مدينة ( أى تسجيلها فى الجانب الأيمن فيها ) ، وأن نقص الأصول يتم إثباته بجعل حساباتها دائنة ، والعكس صحيح بالنسبة للخصوم ، أى يتم إثبات زيادتها بجعل حساباتها دائنة ، ويتم إثبات نقصها بجعل حساباتها مدينة .

### ٣ - حسابات الإيرادات والمصروفات :

لا شك فى أنه من الممكن أن يتم تسجيل جميع العمليات التى يقوم بها المشروع فى حسابات الأصول والخصوم . إلا أن الفالية العظمى من عمليات أى مشروع تتمثل فى الواقع فى عمليات تتعلق فى أحد طرفيها بالإيرادات التى يحصل عليها المشروع ، أو المصروفات التى يتحملها ، أو التكاليف التى يستنفدها فى سبيل الحصول على تلك الإيرادات . وكما سبق أن أوضحنا فى الفصل المتقدم ، فإن عمليات الإيرادات والمصروفات ينعكس أثرها على حقوق الملكية فى الحساب الذى خصصناه لذلك وأطلقنا عليه الأرباح المحجوزة . ولما كانت تفاصيل عمليات الإيرادات والمصروفات غالباً ما تكون كثيرة العدد ومتعددة الأثر ، فإن إدماجها كلها فى حساب واحد ، حساب الأرباح المحجوزة ، حتى تصبح فى صلب معادلة الميزانية يصبح أمراً غير عملياً . ولو تصورنا حساب الأرباح المحجوزة فى هذه الحالة لتوقعنا أن يصبح من الطول بحيث يغطى عدداً كبيراً جداً من الصفحات حيث يسجل فيه فى هذه الحالة كل عمليات الإيرادات والمصروفات . وكما سبق أن ذكرنا أيضاً ، ولهذه الأسباب ، فإنه يصبح من المستحسن تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات فى مجموعة مستقلة من الحسابات ، بحيث تظهر تفاصيلها بصورة مفيدة ومنسقة ، وبحيث تمكنا من إعداد الحساب الختامى السابق التعرض له ، وعلى أن يكتفى بإظهار الأثر النهائى لعملية المقاصة بين مجموعة حسابات الإيرادات ومجموعة حسابات المصروفات على حقوق الملكية فى حساب الأرباح المحجوزة .

وتعتبر الإيرادات مصدراً من مصادر الحصول على الأصول مثلها في ذلك مثل حقوق الملكية والإلتزامات . فحقوق الملكية تمثل ما يقدمه الملاك للمشروع لأغراض الحصول على أصول ، وتمثل الإلتزامات ما يقدمه الغير ( بخلاف الملاك ) للمشروع من موارد مالية تساعد في تمويل الحصول على أصول ، وتمثل الإيرادات ما يحصل عليه المشروع من أصول مختلفة مقابل مزاولة نشاطه في تقديم السلع والخدمات إلى عملائه . وتأسيساً على ذلك فإن حسابات الإيرادات تعامل معاملة حقوق الملكية والإلتزامات من حيث إثبات العمليات فيها . فيتم إثبات الزيادة في الجانب الأيسر منها كما يتم إثبات النقص في الجانب الأيمن منها .

ولتوضيح ما تقدم افترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية :

( أ ) أدت خدمات لعملاء بلغت إيراداتها منها ٢٢٥٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٨٥٠ جنيه .

( ب ) باعت بضاعة إلى عملائها بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢٥٠٠٠ جنيه .

( ج ) حصلت فوائد على حسابات العملاء على المبالغ المستحقة لها قبلهم بلغت ٤٩٠ جنيه نقداً .

فإن أثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة يكون كالاتي :

حساب مبيعات الخدمات ( إيرادات )		حساب مبيعات البضاعة ( إيرادات )	
	جنيه		جنيه
( أ )	٢٢٥٠	( ب )	٤٠٠٠٠
		حساب إيرادات الفوائد ( إيرادات )	
			جنيه
		( ج )	٤٩٠

حساب النقدية ( أصول )		حساب العملاء ( أصول )	
جنيه		جنيه	
١٨٥٠	(أ)	٤٠٠	(أ)
٢٥٠٠٠	(ب)	١٥٠٠٠	(ب)
٤٩٠	(ج)		

وبلاحظ أن العملية ( أ ) أدت إلى زيادة الإيرادات ( حساب مبيعات الخدمات ) بمبلغ ٢٢٥٠ جنيه مقابل زيادة النقدية ( أصول ) بمبلغ ١٨٥٠ جنيه والعملاء ( أصول ) بمبلغ ٤٠٠ جنيه . وقد أدت العملية ( ب ) إلى زيادة النقدية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ، وزيادة العملاء بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه مقابل زيادة الإيرادات ( مبيعات البضاعة ) بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه . هذا وقد تجاهلنا تكلفة البضاعة المباعة بصفة مؤقتة . أما العملية ( ج ) فقد أدت إلى زيادة النقدية ، وزيادة الإيرادات ( الفوائد بمبلغ ٤٩٠ جنيه . لاحظ أن زيادة الأصول تقع في الجانب الأيمن ( المدين ) من حساباتها وزيادة الإيرادات تقع في الجانب الأيسر ( الدائن ) من حساباتها .

وتعامل حسابات المصروفات عكس معاملة حسابات الإيرادات . ذلك أولاً لأن المصروفات يترتب عليها إما استخدام أصول ( أى نقص فى الأصول ) أو زيادة فى الالتزامات ، وثانياً ، لأن أثرها عكسى على حقوق الملكية . فالأصول تمثل موارد اقتصادية متاحة للمشروع للإستخدام فى مزاوله نشاطه . وعندما يتم إستخدامها أو إستنفاد خدماتها فإن تكلفة ذلك الجزء المستخدم أو المستنفد تتحول إلى مصروف ، ومن ثم يؤدى إلى نقص قيمة الموارد الاقتصادية المتاحة للمشروع للإستخدام فى فترات مقبلة . كما أن المشروع قد ينفق موارد مالية ( نقدية ) أو يتحمل التزامات فى سبيل الحصول على خدمات العاملين فى مزاوله نشاطه ، وهى تتمثل فى الأجور المدفوعة أو المستحقة لهؤلاء العاملين . ويقابل نقص الأصول الناتج عن إستخدامها أو إستنفاد خدماتها أو إنفاقها فى مزاوله أنشطة المشروع نقص مماثل فى حقوق الملكية . وعلى

هذا الأساس فإن حسابات المصروفات تزداد في جانبها الأيمن ( أى ، يجعلها مدينة ) وتنقص في جانبها الأيسر ( أى يجعلها دائنة ) . أى بمعنى آخر ، فإن حسابات المصروفات تعامل معاملة حسابات الأصول . ولعل ذلك يذكرنا بما أطلقنا عليه في الفصل السابق المعادلة المحاسبية بصيغتها التفصيلية كالآتي :

$$\text{الأصول} + \text{المصروفات} = \text{الخصوم} + \text{الإيرادات}$$

حيث تمثل المصروفات والإيرادات تلك التي تتعلق بالفترة المحاسبية ، وحيث تمثل الأصول والخصوم أرصدة نهاية الفترة ولا تحتوى على أرباح الفترة .  
ولتوضيح المعالجة المحاسبية لحسابات المصروفات دعنا نفترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بالآتي :

( د ) دفعت أجور نقدية لعمال الصيانة في سبيل أداء خدمات لعملائها قدرها ٩٤٠ جنيه ومازال مستحقاً لهم ٣٢٠ جنيه .

( هـ ) بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعملاء ٢٢٣٥٠ جنيه .

( و ) قامت الشركة بسداد الإيجار عن الفترة وقدره ٧٩٠ جنيه . ويكون أثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة كالآتي :

حساب الأجور المستحقة ( إلتزامات )		حساب الأجور ( مصروفات )	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٣٢٠ ( د )		١٢٦٠ ( د )	
حساب البضاعة ( أصول )		حساب النقدية ( أصول )	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٢٢٣٥٠ ( هـ )		١٨٥٠ ( أ )	٩٤٠ ( د )
		٢٥٠٠٠ ( ب )	٧٩٠ ( و )
		٤٩٠ ( جـ )	



حساب تكلفة البضاعة المباعة ( مصروفات )

جنيه	
٢٢٣٥٠	(هـ)

حساب الإيجار ( مصروفات )

جنيه	
٧٩٠	(و)

وبلاحظ أن العمليات ( أ ) ، ( ب ) ، ( ج ) في حساب النقدية تمثل عمليات الإيرادات في المثال السابق .

وقد أدت العملية ( د ) إلى زيادة الأجور ( مصروفات ) بمبلغ ١٢٦٠ جنيه مقابل نقص النقدية بما سدد نقداً وقدره ٩٤٠ جنيه ، وزيادة الإلتزامات ( أجور مستحقة ) بمبلغ ٣٢٠ جنيه . أما العملية ( هـ ) فقد أدت إلى نقص البضاعة ( أصول ) بمبلغ ٢٢٣٥٠ جنيه مقابل زيادة تكلفة البضاعة المباعة ( مصروفات ) بنفس المبلغ . وأدت العملية ( و ) إلى نقص النقدية مقابل زيادة الإيجار ( مصروفات ) بمبلغ ٧٩٠ جنيه .

ورغم دواعي الحاجة التي تضطرنا إلى تفصيل حسابات الإيرادات والمصروفات في حسابات مستقلة لتسجيل العمليات التي تتعلق بها خلال الفترة المحاسبية ، فإن هذه الحسابات يمكن أن يتم تحويلها جميعاً في نهاية الفترة إلى حساب واحد يمثل نتيجة عمليات المشروع ، ومن خلاله تتم مقابله الإيرادات بالمصروفات وهو ما سبق وأطلقنا عليه بصفة مؤقتة ، الحساب الختامي . وعلى هذا الأساس يمكن أن نتصور حساب النتيجة في الصورة البيانية الآتية :

الجانب الأيمن		الحساب الختامي	الجانب الأيسر	
حسابات المصروفات			حسابات الإيرادات	
-	+		+	-

ولما كانت نتيجة المقاصة بين حسابات الإيرادات والمصروفات كما تظهر في الحساب الختامي من أرباح أو خسائر تؤدي إلى زيادة أو نقص الأرباح المحجوزة في حقوق الملكية ( على فرض عدم توزيع أرباح ) ، فإنه يمكن تصوير معادلة الميزانية بيانياً بحيث تتمدد أثر عمليات المشروع المختلفة عليها في الصورة التالية <sup>(١)</sup> :

الأصول = حقوق الملكية + الإلتزامات

**= رأس المال + الأرباح المحجوزة + الإلتزامات**

الالتزامات		الأرباح المحجوزة				رأس المال		الأصول	
مدین	دائمن	الإيرادات		المصروفات		مدین	دائمن	مدین	دائمن
+	-	+	-	-	+	+	-	-	+

ولا تخرج عمليات المشروع التي يتم تسجيلها في المحاسبة المالية عملياً عن هذه المجموعات الخمس من الحسابات وهي الأصول ، والمصروفات والإيرادات والالتزامات وحقوق الملكية . ويهتم المحاسب بتسجيل أثر أو آثار كل عملية من هذه العمليات على كل من هذه الحسابات .

٤ - دليل الحسابات ودفاتر الأستاذ وقواعد إثبات العمليات :

يختلف عدد الحسابات الملائمة لمشروع معين طبقاً لطبيعة نشاط المشروع وحجم عملياته ومدى تنوعها . غير أنه يمكن القول بصفة عامة أن هذه الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالعناصر التي تظهر في الميزانية العمومية للمشروع وفي حسابه الختامي . ومن ثم تنقسم الحسابات عموماً إلى مجموعتين عريضتين هما : حسابات الميزانية ، وحسابات النتيجة . وتنقسم حسابات الميزانية كما سبق أن رأينا إلى حسابات أصول ، وحسابات حقوق ملكية وحسابات التزامات ، كما تنقسم حسابات النتيجة إلى حسابات إيرادات ، وحسابات مصروفات . ويطلق على حسابات النتيجة في كثير

(١) أنظر إدواردس ، هرمانسون ، وسالمونسون ، المرجع السابق ذكره ، ص ٦٩ .

من الأحيان « الحسابات الإسمية » .

ويطلق على قائمة الحسابات التي يستخدمها المشروع إصطلاح « الدليل المحاسبي » Chart of Accounts ويطلق على الدفتر ( أو الدفاتر ) التي تحتوى على هذه الحسابات إصطلاح « دفتر الأستاذ » Ledger ويكون لكل حساب من الحسابات فى هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات على حسب تعدد العمليات التي تتعلق به . وينقسم كل حساب فى الصفحة أو الصفحات المخصصة له ، كما سبق أن ذكرنا إلى جانبين ، الأيمن يطلق عليه الجانب المدين ، والأيسر يطلق عليه الجانب الدائن . وعادة ما يحل المصطلح المحاسبي ( منه ) محل لفظة ( مدين ) والمصطلح المحاسبي ( له ) محل لفظة ( دائن ) .

ويحتوى كل جانب من الجانبين على بيانات توضح الآتى :

المبلغ : ويوضح قيمة العملية بالجنهيات وأجزائها ( أو بأى وحدات نقدية أخرى ) .

البيان : وهو يمثل توضيح مختصر للعملية ( أثرها على الحساب المقابل ) .

رقم المستند : وهو المصدر الذى يمثل سند تمام العملية وأثارها وقيمتها ( كفاتورة البيع أو إذن صرف النقدية ، أو كشوف الأجور . . . إلخ ) .

التاريخ : وهو تاريخ إتمام العملية .

ويمكن تعريف الحساب بصفة عامة بأنه أداة لتصنيف العمليات التي يقوم بها المشروع معبراً عنها بوحدات قياس نقدية ، بحيث توضع كل العمليات الخاصة بالصنف الواحد فى حساب مستقل على الأقل ، كالنقدية ، والأجور ، والبضاعة ، والآلات والمعدات ، والدائنون ، ومبيعات البضاعة . . . وغير ذلك . ويتخذ الحساب فى صورته المقسمة الشكل الآتى :

حساب أستاذ

إسم الحساب

دائن ( له )

حساب النقدية مثلاً

مدين ( منه )

مليم	جيه	يان	رقم	التاريخ	مليم	جيه	يان	رقم	التاريخ
			المستد					المستد	

وقبل إجراء قيد العمليات التي يقوم بها المشروع في الحسابات التي تتأثر بها يتم تحليل هذه العمليات لتحديد الحسابات التي يتم قيدها ( إثباتها ) فيها . وكما سبق وذكرنا ، فإن أى عملية من العمليات التي يقوم بها المشروع يتأثر بها على الأقل حسابين . فإذا جعل أحد الحسابين مديناً ، فلا بد وأن يكون الحساب الآخر دائئاً ، وذلك طبقاً لقاعدة القيد المزدوج التي سبق أن أشرنا إليها أيضاً . ويمكننا تحليل العملية عن التعرف على الحساب الذي يجعل مديناً والحساب الذي يجعل دائئاً . وإذا تعددت الحسابات التي تتأثر بعملية واحدة ، فإن أحد هذه الحسابات أو بعضها يجعل مديناً ويجعل الباقي دائئاً . ولا بد أن يتساوى مجموع المبالغ المدينية مع مجموع المبالغ الدائنة في كل عملية من العمليات . ولعل عملية تحليل العملية للتعرف على الطرف المدين والطرف الدائن لهما تعتبر أهم أعمال المحاسب المالي عمراً . وفيما يلي أمثلة عن بعض العمليات وكيفية تحليلها لتحديد الحسابات التي تجعل مدينية والحسابات التي تجعل دائنة . وسوف يجد القارئ أننا قد قمنا بإجراء مثل هذا التحليل في البنود السابقة من هذا الفصل دون أن نتعرض للتعريف به .

تكونت الشركة العامة لصيانة الأجهزة والمعدات الأليكترونية وقامت بالعمليات الآتية :  
( أ ) حصلت الشركة على رأس مال نقدي قدره ٣٥٠٠٠٠٠ جنيه من مؤسسيها .

( ب ) قامت بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ١٢٣٥٠ جنيه سدد منها نقداً ٩٠٠٠ الباقي على الحساب .

( ج ) قامت الشركة بشراء سيارة نصف نقل لإستخدامها في أداء نشاطها بمبلغ ٣٢٥٠ جنيه نقداً .

( د ) قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت ٧٣٥٠ جنيه ، حصلت منها نقداً على ٤٢٥٠ جنيه ، والباقي على الحساب .

( هـ ) قامت الشركة بسداد مبلغ ٣٥ جنيه قيمة بنزين وزيت وتشحيم إستهلكتها سيارة النقل عن الفترة .

( و ) قامت الشركة بسداد أجور عمالها وموظفيها عن الفترة المنتقضية وبلغت ١٤٥٠ جنيه .



ويتم تحليل هذه العمليات وإثباتها في الحسابات كالاتي :

العملية ( أ ) أدت إلى الحصول على نقدية ، أي أن النقدية زادت ٣٥٠٠٠ جنيه من المؤسسين تمثل حساب رأس المال ، وقد زاد بنفس القيمة ، وبالتالي يجعل حساب النقدية مديناً ، وحساب رأس المال دائناً ، ويتم إثباتها كالاتي :

مدین	حساب النقدية	دائن	مدین	حساب رأس المال	دائن
جنيه	جنيه		جنيه	جنيه	
٣٥٠٠٠ (أ)				٣٥٠٠٠ (أ)	

العملية (ب) أدت إلى زيادة الأثاث والتركيبات ( أصول ) ، ونقص النقدية ( أصول ) ، وزيادة الإلتزامات (خصوم) . ويجعل حساب الأثاث والتركيبات مديناً مقابل جعل كل من حسابي النقدية والدائنون دائناً كالاتي :

مدین	حساب النقدية	دائن	مدین	حساب رأس المال	دائن
جنيه	جنيه		جنيه	جنيه	
٣٥٠٠٠ (أ)	٩٠٠٠ (ب)			٣٥٠٠٠ (أ)	

#### حساب الأثاث

مدین	التركيبات والأثاث	دائن	مدین	حساب الدائنون	دائن
جنيه	جنيه		جنيه	جنيه	
١٢٢٥٠ (ب)				٢٢٥٠ (ب)	

العملية (ج) - تؤدي إلى زيادة السيارات ( أصول ) مقابل نقص النقدية ( أصول ) ، أي يجعل حساب السيارات مديناً ويجعل حساب النقدية دائناً .

العملية ( د ) - تؤدي إلى زيادة الإيرادات ( أي جعل حسابها دائناً ) مقابل زيادة النقدية ( أي جعل حسابها مديناً ) ، وزيادة العملاء ( أي جعل حسابهم مديناً لأنها من الأصول ) .

وبإثبات العمليتان (ج) ، ( د ) في الحسابات الخاصة بها تصبح مجموعة الحسابات كالآتي :

مدین	حساب النقدية	دائن	مدین	حساب رأس المال	دائن
جنيه	جنيه		جنيه		
٣٥٠٠٠ (أ)	٩٠٠٠ (ب)		٣٥٠٠٠ (أ)	٣٥٠٠٠	
٤٢٥٠ (د)	٣٢٥٠ (ج)				

مدین	حساب الأثاث	دائن	مدین	حساب الدائنين	دائن
جنيه	والتركيبيات		جنيه		
١٢٣٥٠ (ب)			٢٣٥٠ (ب)	٢٣٥٠	

مدین	حساب السيارات	دائن	مدین	حساب الإيرادات	دائن
جنيه			جنيه		
٣٢٥٠ (ج)			٧٣٥٠ (د)	٧٣٥٠	

مدین	حساب العملاء	دائن
جنيه		
٣١٠٠	(د)	

العملية (هـ) - تؤدي إلى نقص النقدية مقابل زيادة المصروفات (وقود وزيوت) بمبلغ ٣٥ جنيه ، أى يجعل حساب المصروفات : وقود وزيوت مدينياً ويجعل حساب النقدية دائناً .

العملية ( و ) تؤدي إلى نقص النقدية مقابل زيادة المصروفات ( أجور ) بمبلغ ١٥٤٠ جنيه ، أى يجعل حساب المصروفات - أجور مدينياً ويجعل حساب النقدية دائناً .  
والمطلوب منك : هو تصوير كل الحسابات الملائمة بعد إثبات العمليتين ( هـ ) ، ( و ) .

ولعله من الواضح الآن أن جعل أى حساب مدينياً يعنى إثبات العملية فى جانبه الأيمن ، وجعل أى حساب دائناً يعنى إثبات العملية فى جانبه الأيسر . وقد جرى العرف المحاسبى على إستبدال لفظه « مدين » بإصطلاح « منه » وإستبدال لفظه « دائن » بإصطلاح « له » . كما جرى العرف المحاسبى أيضاً على إختصار لفظه « حساب » وإستبدالها بإصطلاح « حـ / » . فبدلاً من أن نقول « حساب النقدية » مثلاً نقول « حـ / النقدية » .

وكما يتضح من المثال السابق فإن تحليل العمليات يعنى تحديد الحسابات التى تجعل مدينة والمبلغ الذى تجعل مدينة به ، وتحديد الحسابات التى تجعل دائنة والمبلغ الذى تجعل دائنة به . وعلى سبيل المثال إذا كانت العملية تؤدي إلى زيادة أحد حسابات الأصول وجعله مدينياً ، فإن طرفها الدائن يمكن أن يؤدي إلى أى من الحالات التالية :

١ - جعل أحد حسابات الأصول الأخرى دائناً بالقيمة . ( تحصيل نقدية من عملاء ) .

٢ - جعل أحد حسابات الإلتزامات دائناً بالقيمة . ( الحصول على قرض من البنك ) .

٣ - جعل أحد حسابات حقوق الملكية دائناً بالقيمة . ( زيادة رأس المال ) .

٤ - جعل أحد حسابات الإيرادات دائناً بالقيمة . ( بيع بضاعة نقداً أو على الحساب ) .

٥ - جعل أحد حسابات المصروفات دائناً بالقيمة . ( كما سيرد في تصحيح الأخطاء ) .

٦ - جعل أى مزيج من الأقسام الخمسة السابقة دائناً بالقيمة . ( شراء بضاعة وسداد جزء من القيمة ) .

وفى كل الأحوال لابد وأن يتساوى مجموع الطرف المدين مع مجموع الطرف الدائن للعملية . ذلك بالضرورة حتى تتحقق قاعدة القيد المزدوج ويتحقق توازن معادلة الميزانية بهيئة مستمرة .

وتتلخص قواعد تحليل العمليات لتحديد طرفيها المدين والدائن فى الآتى :

الدائن يؤدي إلى :	المدين يؤدي إلى :
١ - نقص الأصول	١ - زيادة الأصول
٢ - نقص المصروفات	٢ - زيادة المصروفات
٣ - زيادة حقوق الملكية	٣ - نقص حقوق الملكية
٤ - زيادة الإلتزامات	٤ - نقص الإلتزامات
٥ - زيادة الإيرادات	٥ - نقص الإيرادات

هذا ونختتم هذا البند بمثال توضيحي لأهم النقاط التى أبرزناها فيه .

٤ - ١ - مثال توضيحي :

فيما يلي دليل الحسابات الخاص بالشركة العربية للخدمات والتجارة :



رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
	أولاً : الأصول		ثالثاً : الإيرادات
١٠١	مباني	٥٠١	مبيعات البضاعة
١٠٢	سيارات	٥٠٢	إيرادات الخدمات
١٠٣	عدد وأدوات		
٢٠١	بضاعة		رابعاً : المصروفات
٢٠٢	عملاء	٦٠١	الأجور
٢٠٣	أوراق قبض	٦٠٢	تكلفة البضاعة المباعة
٢٠٤	نقدية	٦٠٣	أدوات ومهمات صيانة
	ثانياً : الخصوم	٦٠٤	وقود وزيوت
٣٠١	رأس المال	٦٠٥	مياه وإنارة
٣٠٢	الأرباح المحجوزة	٦٠٦	إعلان ودعاية
٤٠١	الدائرون	٦٠٧	مصروفات متنوعة
٤٠٢	المصروفات المستحقة		

وقد تأسست الشركة في ١٩٩٤/١/١ وقامت بالعمليات الآتية :

- ( أ ) بلغ رأس المال المدفوع في ١٩٩٤/١/١ مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه .
- ( ب ) قامت الشركة بشراء مبنى لمزاولة عملياتها فيه كامل التجهيزات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه سددت نقداً في ١٩٩٤/١/٥ .
- ( ج ) قامت الشركة بتاريخ ١/٧ بشراء سيارتين بمبلغ ١١٥٠٠ جنيه على الحساب .
- ( د ) قامت الشركة بتاريخ ١/١٠ بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٤٦٠ جنيه على الحساب .
- ( هـ ) بتاريخ ١/١٣ قامت الشركة بشراء بضائع للإتجار فيها بلغت تكلفتها ٦٧٥٠٠ جنيهها . سددت من ثمنها ٤٢٣٥٠ جنيه والباقي على الحساب .

- ( و ) حصلت الشركة مبلغ ٣٢٥٠ جنيه من عملائها بتاريخ ١/١٤ .
- ( ز ) باعت الشركة ما تكلفته ٣٠٠٠٠ جنيه من البضائع بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه .  
تحصل نصفها نقداً وحصلت على أوراق قبض من العملاء بالباقي ، وذلك  
بتاريخ ١/١٦ .
- ( ح ) إشتريت الشركة عدداً وأدوات بتاريخ ١/١٩ بمبلغ ٦٣٠٠ جنيه على الحساب .
- ( ط ) سددت الشركة مصروفات دعاية وإعلان بتاريخ ١/٢٢ بلغت قيمتها ٣٦٠  
جنيه .
- ( ع ) قامت الشركة بأداء خدمات صيانة لعملائها بتاريخ ١/٢٤ بلغت قيمتها  
٣٢٥٠ جنيه . وقد بلغت تكلفة أدوات ومهمات الصيانة المستخدمة ٤٧٠  
جنيه سددت نقداً ، كما تحصلت قيمة الخدمات نقداً .
- ( ك ) قامت الشركة بتاريخ ١/٢٦ بتحصيل ١٥٠٠٠ جنيه من أوراق القبض .
- ( ل ) بتاريخ ١/٣١ قامت الشركة بسداد الأيجور المستحقة عن الشهر والبالغ قيمتها  
٢٧٥٠ جنيه ، والمياه والإنارة عن الشهر والبالغ قيمتها ٧٦٠ جنيه ، كما  
بلغت المصروفات المتنوعة من بريد وتليفون وخلافة التي تم سدادها عن الشهر  
مبلغ ١٢٠ جنيه .
- ( م ) بلغت مصروفات الدعاية والإعلان المستحقة عن الشهر والتي لم تسدد بعد  
١٤٠ جنيه .

#### والمطلوب :

- ١ - تحليل العمليات السابقة لتحديد الحساب أو الحسابات المدينة ، والحساب أو الحسابات الدائنة في كل عملية . قم بإعداد قائمة لها جانبان . الجانب الأيمن يوضح رقم الحساب المدين في العملية والمبلغ المدين به ، والجانب الأيسر يوضح رقم الحساب الدائن في العملية والمبلغ الدائن به .
- ٢ - قم بتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .  
وتوضح القائمة المعروضة في الصفحة التالية المطلوب الأول .  
وللوفاء بالمطلوب الأول نقوم بتحليل العمليات كما يتضح من القائمة التالية :

## قائمة تحليل العمليات

		الطرف المدين		الطرف الدائن		
العملية	رقم الحساب	المبلغ (جنيه)	رقم الحساب	المبلغ (جنيه)	تاريخ العملية	بيان العملية
أ	٢٠٤	١٥٠٠٠٠	٣٠١	١٥٠٠٠٠	١٩٩٤/١/١	الحصول على رأس (٣٠١) للمال نقداً (٢٠٤)
ب	١٠١	٤٠٠٠٠	٢٠٤	٤٠٠٠٠	١٩٩٤/١/٥	شراء مباني (١٠١) نقداً (٢٠٤)
ج	١٠٢	١١٥٠٠	٤٠١	١١٥٠٠	١٩٩٤/١/٧	شراء سيارات على الحساب
د	٢٠٢	٣٤٦٠	٥٠٢	٣٤٦٠	١٩٩٤/١/١٠	إستحقاق إيرادات
هـ	٢٠١	٦٧٥٠٠	٢٠٤	٤٢٣٥٠	١٩٩٤/١/١٣	شراء بضاعة نقداً
			٤٠١	٢٥١٥٠		وعلى الحساب
و	٢٠٤	٢٢٥٠	٢٠٢	٢٢٥٠	١٩٩٤/١/١٤	تحصيل نقدية من العملاء
ز	٢٠٤	٢١٠٠٠				مبيعات بضاعة نقداً
	٢٠٣	٢١٠٠٠	٥٠١	٤٢٠٠٠	١٩٩٤/١/١٦	وعلى الحساب
	٦٠٢	٣٠٠٠٠	٢٠١	٣٠٠٠٠		تكلفة البضاعة للمباعة
ح	١٠٣	٦٣٠٠	٤٠١	٦٣٠٠	١٩٩٤/١/١٩	شراء عدد وأدوات على الحساب
ط	٦٠٦	٣٦٠	٢٠٤	٣٦٠	١٩٩٤/١/٢٢	مداد مصروفات دعاية وإعلان
ي	٢٠٤	٣٢٥٠	٥٠٢	٣٢٥٠	١٩٩٤/١/٢٤	إيرادات خدمات نقداً
	٦٠٣	٤٧٠	٢٠٤	٤٧٠		أدوات ومهمات صيانة نقداً
ك	٢٠٤	١٥٠٠٠	٢٠٣	١٥٠٠٠	١٩٩٤/١/٢٦	تحصيل أوراق قبض
ل	٦٠١	٢٧٥٠				سناد الأجر
	٦٠٥	٧٦٠				والمياه والإنارة
	٦٠٧	١٢٠	٢٠٤	٣٦٣٠	١٩٩٤/١/٣١	والمصروفات المتنوعة نقداً
	٦٠٦	١٤٠	٤٠٢	١٤٠	١٩٩٤/١/٣١	مصروفات دعابة وإعلان مستحقة

ومن واقع هذه القائمة تكون حسابات الأستاذ على الوجه التالي :

منه حـ / ١٠١ (مباني) له	٤٠٠٠٠ (ب)
منه حـ / ١٠٢ (سيارات) له	١١٥٠٠ (جـ)
منه حـ / ١٠٣ (عدد وأدوات) له	٦٣٠٠ (ح)
منه حـ / ٢٠١ (بضاعة) له	٦٧٥٠٠ (هـ)
منه حـ / ٢٠٢ (أوراق قبض) له	٢١٠٠٠ (ز)
منه حـ / ٢٠٣ (أوراق قبض) له	١٥٠٠٠ (ك)
منه حـ / ٢٠٤ (التقنية) له	١٥٠٠٠٠ (أ)
منه حـ / ٤٠١ (الدائنون) له	١١٥٠٠ (جـ)
منه حـ / ٤٠٢ (الأرباح المحجوزة) له	٢٥١٥٠ (هـ)
	٦٣٠٠ (ح)



منه حـ / ٤٠٢ (المصروفات المستحقة) له

١٤٠	(م)
-----	-----

منه حـ / ٥٠٢ (إيرادات الخدمات) له

٣٤٦٠	(د)
٣٢٥٠	(ي)

منه حـ / ٥٠١ (مبيعات البضاعة) له

٤٢٠٠٠	(ز)
-------	-----

منه حـ / ٦٠٢ (تكلفة البضاعة المباعة) له

٣٠٠٠٠	(ز)
-------	-----

منه حـ / ٦٠١ (الأجور) له

٢٧٥٠	(ل)
------	-----

منه حـ / ٦٠٣ (أدوات ومهمات) له

٤٧٠	(ي)
-----	-----

منه حـ / ٦٠٤ (وقود وزيوت) له

--	--

منه حـ / ٦٠٥ (مياه وإنارة) له

٧٦٠	(ل)
-----	-----

منه حـ / ٦٠٧ (مصروفات متنوعة) له

١٢٠	(ل)
-----	-----

منه حـ / ٦٠٦ (إعلان ودعاية) له

١٤٠	(م)
٣٦٠	(ط)

وبالاحظ أننا لم نلتزم بتفاصيل نموذج حسابات الأستاذ كما هو موضح في بداية هذا البند ، وعمدنا إلى تبسيطه إلى أقصى حد ممكن حتى نركز إنتباهنا على علاقة عملية تحليل العمليات بعملية إثباتها في حسابات الأستاذ . فإذا قمنا بإعادة تصوير حساب النقدية في المثال المتقدم (حـ / ٢٠٤) طبقاً للنموذج الوارد في بداية هذا البند لظهر على الصورة التالية :

من		ح/ ٢٠٤ ( ح/ النفقة )				من	
مبلغ	جبهه	بيان	رقم	التاريخ	مبلغ	جبهه	التاريخ
١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	رأس المال	١	٩٤/١/١	—	٤٠٠٠٠	٩٤/١/١
٢٢٥٠	٢٢٥٠	منحصل من عملاء	و	٩٤/١/١٤	—	٤٢٣٥٠	٩٤/١/١٤
٢١٠٠٠	٢١٠٠٠	مبيعات بضاعة	ز	٩٤/١/١٦	—	٣٦٠	٩٤/١/١٦
٣٢٥٠	٣٢٥٠	خدمات مباعة	ي	٩٤/١/٢٤	—	٤٧٠	٩٤/١/٢٤
١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	منحصل من أوراق قبض	ك	٩٤/١/٢٦	—	٣٦٣٠	٩٤/١/٢٦
—	—				—	١٠٤٦٩٠	
—	—				—	—	
—	—				—	١٩١٥٠٠	
١٩٩٤/١/٥	ب	شراء مبانى				٤٠٠٠٠	
١٩٩٤/١/١٣	م	شراء بضاعة				٤٢٣٥٠	
١٩٩٤/١/٢٢	ط	مصرفات ودعاية وإعلان				٣٦٠	
١٩٩٤/١/٢٤	ي	أدوات ومهمات				٤٧٠	
١٩٩٤/١/٣١	ل	سداد مصرفات وصيد آخر الشهر				٣٦٣٠	
						١٠٤٦٩٠	
						—	
						١٩١٥٠٠	

## ٥ - ترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة :

سبق أن ذكرنا أن ترصيد الحسابات هو عبارة عن عملية تجميع لكل من الجانبين الخاصين بكل حساب ، وإستخراج الفرق بينهما على طريقة المتمم الحسابي للجانب الأصغر ليصل إلى مجموع الجانب الأكبر . ففي حساب النقدية الموضح بعاليه مثلاً نجد أن الجانب المدين يبلغ مجموعه ١٩١٥٠٠ جنيه بينما الجانب الدائن يبلغ مجموعه ٨٦٨٢٠ جنيه ليكون الفرق ١٠٤٦٩٠ جنيه وهو يمثل المتمم الحسابي للجانب الدائن ليصبح مجموعه مساوياً لمجموع الجانب المدين ( الأكبر ) . وسبق أن أطلقنا على هذا المتمم الحسابي إصطلاح « رصيد نهاية الفترة » تمييزاً له عن رصيد بداية الفترة الذي يمثل أصل الموجود في الحساب في بداية الفترة . ويلاحظ أيضاً أن حساب النقدية لم يظهر فيه رصيد في بداية الشهر لأن الشركة بدأت عملياتها حيث لم تكن هناك مبالغ نقدية موجودة من الشهر السابق حتى تمثل رصيد بداية الشهر الحالي ( يناير ) . وعلى هذا الأساس فإن رصيد نهاية شهر يناير يكون هو رصيد بداية شهر فبراير ، ويظهر في الجانب المدين من الحساب في بداية شهر فبراير حيث يمثل النقدية الموجودة حيثئذ .

ويمثل رصيد نهاية الفترة نتيجة تفاعل العمليات المختلفة التي تتعلق بحساب معين خلال الفترة . فرصيد النقدية مثلاً يمثل نتيجة المقاصة بين المتحصلات ( العمليات التي تجعل بها النقدية مدينة ) والمدفوعات ( العمليات التي تجعل بها النقدية دائنة ) . وينطبق نفس المنطق السابق على كل حساب من الحسابات بصفة عامة .

وكما سبق أن أوضحنا أيضاً فإن مجموع الأرصدة الخاصة بالحسابات المدينة ( أى التي تزداد في جانبها الأيمن أى الجانب المدين ) لا بد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الحسابات الدائنة ( أى التي تزداد في جانبها الأيسر أن يجعلها دائنة ) . وبمعنى آخر فإن مجموع أرصدة الأصول والمصروفات لا بد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الخصوم والإيرادات ، وهى نتيجة طبيعية لقاعدة القيد المزدوج وضماناً فعالاً لتحقيق قاعدة المراجعة الحسابية التلقائية ، وتحقيقاً لاستمرار توازن معادلة الميزانية . ويقوم المحاسب بالتحقق من ذلك عن طريق إعداد ما يطلق عليه ( ميزان المراجعة ) .

ولا يخرج ميزان المراجعة عن كونه كشفاً أو قائمة لها جانبان : أحدهما توضع فيه أرصدة الحسابات المدينة ( والتي تظهر كمتمم حسابي في الجانب الدائن من حساباتها ) ، والآخر توضع فيه أرصدة الحسابات الدائنة ( والتي تظهر كمتمم حسابي للجانب الأيمن من حساباتها ) . ويتوازن الميزان عندما يكون مجموع الأرصدة المدينة متساوياً مع مجموع الأرصدة الدائنة . ولا بد من أن يتساوى جانبي الميزان إلا إذا وجد خطأ ما يؤدي إلى عدم تساويهما .

وإذا قمنا بإعداد ميزان المراجعة للمثال المتقدم ( عليك القيام بترصيد باقي الحسابات على غرار حساب التقديرات ) لظهر كما يلي :

الشركة العربية للخدمات والتجارة : ميزان المراجعة في ١٩٩٤/١/٣١

رقم الحساب	إسم الحساب	الأرصدة	
		الدائنة	المدينة
		جنيه	جنيه
١٠١	مباني		٤٠٠٠٠
١٠٢	سيارات		١١٥٠٠
١٠٣	عدد وأدوات		٦٣٠٠
٢٠١	بضاعة		٣٧٥٠٠
٢٠٢	عملاء		١٢١٠
٢٠٣	أوراق قبض		٦٠٠٠
٢٠٤	تقديرات		١٠٤٦٩٠
٣٠١	رأس المال	١٥٠٠٠٠	
٤٠١	الدائرون	٤٢٩٥٠	
٤٠٢	المصروفات المستحقة	١٤٠	
٥٠١	مبيعات بضاعة	٤٢٠٠٠	
٥٠٢	إيرادات الخدمات	٦٧١٠	
٦٠١	الأجور		٢٧٥٠
٦٠٢	تكلفة البضاعة المباعة		٣٠٠٠٠
٦٠٣	أدوات ومهمات صيانة		٤٧٠
٦٠٥	مياه وإنارة		٧٦٠



٦٠٦	إعلان ودعاية	٥٠٠	
٦٠٧	مصرفات متنوعة	١٢٠	
	المجموع	٢٤١٨٠٠	٢٤١٨٠٠

لاحظ أن الأرصدة المدينة هي التي تظهر كمتمم حسابي في الجانب الدائن من حسابات الأصول والمصرفات ( وهي حسابات مدينة ) وأن الأرصدة الدائنة هي التي تظهر كتمم حسابي في الجانب المدين من حسابات الخصوم والإيرادات ( وهي حسابات مدينة ) . وهذه هي أرصدة نهاية الشهر .

ويساعد ميزان المراجعة في تحقيق الأهداف الآتية :

١ - يساعد على التحقق من تساوى أرصدة الحسابات المدينة مع أرصدة الحسابات الدائنة في دفتر الأستاذ حتى يتحقق إستمرار توازن معادلة الميزانية . ويتم ذلك عن طريق ضرورة تساوى مجموع الجانب المدين مع مجموع الجانب الدائن في الميزان .

٢ - يسهل من عملية إكتشاف الأخطاء التي تؤدي إلى الإخلال بقاعدة القيد المزدوج ، وتحديدتها ، وتصحيحها في الوقت المناسب .

٣ - يمكن الإعتماد عليه بصدد إعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية ، حيث يظهر أرصدة الحسابات التي تستخدم في هذا الغرض ، إذا توافرت شروط معينة كما سوف يرد لاحقاً .

٦ - ميكانيكية القيد المزدوج ودفاتر اليومية :

وضحنا فيما سبق أن إثبات العمليات التي يقوم بها المشروع في الحسابات الخاصة بها يقتضى القيام بتحليلها لتحديد الحسابات التي تجعل مدينة والحسابات التي تجعل دائنة . ويوضح كل حساب من الحسابات أثر العمليات التي يقوم بها المشروع وتؤثر في الحساب . فحساب العملاء مثلاً يظهر مديونية هؤلاء للمشروع وتطورها والمبالغ التي قام العملاء بسدادها للمشروع . كذلك فإن حساب النقدية مثلاً يظهر

المعلومات المتعلقة بالحصول على نقدية ( فى جانبه المدين ) والمتعلقة بالتصرف فى النقدية ( فى الجانب الدائن ) وليس من الضرورى أن يظهر الحساب تفاصيل العملية التى أدت إلى زيادته أو نقصه رغم أن ذلك يعد ممكناً فى خانة البيان .

ويقوم المحاسبون فى العادة بتنظيم إجراءات تحليل العمليات التى يقوم بها المشروع أولاً بأول بحيث يمكن إثباتها فى الحسابات الخاصة بها ، وذلك فى دفاتر منظمة تخصص لهذا الغرض يطلق عليها دفاتر اليومية . ولا يخرج دفتر اليومية عن كونه سجلاً تاريخياً للعمليات التى يقوم بها المشروع مظهراً أثر كل منها على الحسابات المختلفة . وعلى هذا الأساس فإن كل عملية يقوم بها المشروع يتم قيدها أولاً فى دفتر يومية قبل إثبات آثارها فى الحسابات المعنية . ويطلق على دفاتر اليومية أيضاً دفاتر القيد الأولى ، حيث يتم قيد عمليات المشروع فيها أولاً بأول طبقاً لتسلسلها التاريخى تمهيداً لإثبات آثارها على حسابات الأستاذ . وسوف نتناول فى هذه البند أسهل دفاتر اليومية تصميمياً ويطلق عليه « دفتر اليومية العامة » على أن نتناول أنواع أخرى من دفاتر اليومية بالشرح فيما بعد .

ويتم تقسيم صفحات دفتر اليومية العامة بحيث تحتوى كل صفحة على الخانات التالية على الأقل :

- ١ - خانة للمبالغ المدينة .
- ٢ - خانة للمبالغ الدائنة .
- ٣ - خانة للبيان يوضح فيها اسم الحساب ( أو الحسابات ) المدينة ، واسم الحساب ( أو الحسابات ) الدائنة وشرح مختصر لعملية التى يتم قيدها فى الدفتر .
- ٤ - خانة لرقم المستند الذى على أساسه يتم تحليل العملية وقيدها فى الدفتر .
- ٥ - خانة الرقم حساب الأستاذ ( أو الحسابات ) التى تجعل مدينة والحساب ( أو الحسابات ) التى تجعل دائنة طبقاً لتحليل العملية .
- ٦ - خانة التاريخ الذى تمت فيه العملية .

وعلى هذا الأساس يظهر نموذج دفتر اليومية العامة على الوجه التالى :

دفتر اليومية العامة

صفحة ١

منه	له	البيان	رقم المستند	حساب الأستاذ	التاريخ
مليم	جنيه	مليم	جنيه		
-	١٥٠٠٠٠	حساب النقدية ( مدين )	( ١ )	١	١٩٩٤
-	١٥٠٠٠٠	حساب رأس المال ( دائن )		٢٣	يناير ١
		الحصول على رأس المال نقداً			

ويلاحظ أن الحساب المدين ( أو الحسابات المدينة ) في عملية معينة يدون أولاً في دفتر اليومية ويكون في صورة متقدمة عن الحساب الدائن ( أو الحسابات الدائنة ) في نفس العملية . وبعد قيد كل عملية من العمليات في دفتر اليومية يوضح في خانة البيان شرح مختصر لها يوضح مضمونها . وتفحص القيد الذي أوردناه في النموذج الموضح بعاليه نجد أن حساب النقدية جعل مديناً وحساب رأس المال جعل دائناً . وكما سبق ذكره فإنه في العادة يتم الاستعاضة عن لفظة « حساب » بإصطلاح ( حـ / ) ، كما جرت العادة أن يسبق الحساب المدين بلفظة « من » بدلاً من تدوين لفظة « مدين » بعد إسم الحساب ، كما جرت العادة أن يسبق الحساب الدائن بلفظة « إلى » بدلاً من تدوين لفظة « دائن » بعد إسم الحساب . وعلى هذا الأساس تصبح الصورة العرفية للبيانات الواردة في خانة البيان في النموذج السابق كالآتي :

من حـ / النقدية - بدلاً من « حساب النقدية ( مدين ) » .

إلى حـ / رأس المال - بدلاً من حساب رأس المال ( دائن ) .

ويطلق على تحليل عمليات المشروع وقيدتها في دفتر اليومية بهذه الطريقة



«الإثبات الدفترى» أو «القيود الدفترى» . ولا بد لكل قيد فى اليومية من طرفان : طرف مدين ، يكتب أولاً ، وطرف دائن ويكتب بعد الطرف المدين ومتأخر عنه قليلاً إلى اليسار ، وذلك تطبيقاً لقاعدة القيد المزدوج .

وبعد إثبات العمليات فى دفتر اليومية وتحديد طرفيها المدين والدائن ، يتم إثبات آثارها فى الحسابات المحددة فى كل قيد كل فى الحساب المخصص له فى دفتر الأستاذ . ويطلق على هذه العملية عملية «الترحيل» من دفتر اليومية إلى حسابات الأستاذ ، ولذلك نجد ما يرر وجود خانة فى تقسيم صفحات اليومية يوضح فيها رقم صفحة الأستاذ الذى يتم ترحيل كل طرف من طرفى كل قيد إليها . ويدون رقم صفحة الأستاذ عند القيام بعملية الترحيل .

وتتم عملية الترحيل إلى دفاتر الأستاذ فى أى وقت يلى إثبات القيد فى دفتر اليومية وقبل نهاية الفترة المحاسبية . وعادة ما يتم الترحيل فى الحياة العملية فى نهاية اليوم ، أو الأسبوع ، أو أى فترة دورية أخرى عادة لا تتجاوز شهراً ، أو عندما تمتلىء صفحة من صفحات دفتر اليومية . ويمكن أن تتم عملية الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها حسب التسلسل الدفترى فى اليومية العامة ، أو أن يتم ترحيل الجانب المدين لكل العمليات ثم يلى ذلك ترحيل الجانب الدائن لنفس العمليات . ويفضل طبعاً أن يتم الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها حيث يساعد ذلك على التحقق من توازن جانبي كل قيد على التوالى .

وكما يدون رقم حساب الأستاذ الذى يتم ترحيل الطرف المعين من العملية إليه فى الخانة المخصصة لذلك بدفتر اليومية ، فإنه يصبح من المرغوب فيه تخصيص خانة فى كل من جانبي حساب الأستاذ ليدون فيها رقم صفحة اليومية التى يوجد فيها القيد الذى تم ترحيل أحد طرفيه للحساب المعنى . وغالباً ما تحل هذه الخانة محل خانة رقم المستند فى النموذج الموضح فيما سبق . ويطلق على هذه العملية عملية «الفهرسة المزدوجة» Cross - Indexing أى أن فهرس صفحات حسابات الأستاذ الذى يتم الترحيل إليها يظهر فى دفتر اليومية وفهرس صفحات اليومية التى تم الترحيل منها



للحسابات المختلفة يظهر في صفحات تلك الحسابات في دفتر الأستاذ. وتساعد هذه العملية مساعدة فعالة في تتبع العمليات المختلفة لأغراض المراجعة من ناحية ، كما تفيد في توضيح العمليات التي تم ترحيلها من اليومية للأستاذ والتي لم يتم ترحيلها بعد .

ويمكن إجمال فوائد استخدام دفاتر اليومية فيما يلي :

١ - تمكن من تدوين العمليات حسب تسلسلها التاريخي ، ومن ثم تمكن من تحديد العمليات الخاصة بكل يوم .

٢ - تمكن من تحليل كل عملية من العمليات إلى طرفيها المدين والدائن ، وتوضح مضمون كل عملية حيث تمدنا بشرح مختصر لها .

٣ - تساعد في عملية الترحيل إلى الحسابات في الوقت المناسب ، وتمكن من الاستغناء عن الشرح المطول لكل عملية في حسابات الأستاذ .

٤ - تمكن من التحقق من توازن حسابات الأستاذ .

٥ - تساعد في تتبع الأخطاء إلى مصادرها وإكتشافها وتصحيحها .

٦ - تمكن من الاستفادة من مزايا مبدأ التخصص وتقسيم العمل ، بمتعدد توفير البيانات المحاسبية .

٧ - يعتبر دفتر اليومية هو سجل التاريخ المحاسبى في المحاسبة المالية للعمليات التي تقوم بها الوحدة المحاسبية يوماً بيوم وبالتفصيل .

٨ - ٩ مثال توضيحي ( لكيفية القيد في اليومية العامة والترحيل إلى حسابات الأستاذ ) .

ظهرت الميزانية العمومية للشركة العربية للخدمات والتجارة في ١٩٩٤/١/٣١

كما يلي :

الشركة العربية للخدمات والتجارة  
الميزانية العمومية في ١٩٩٤/١/٣١

الأصول			المخصوم		
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
الأصول الثابتة :			حقوق الملكية :		
مباني	٣٥٠٠٠		رأس المال	١٦٥٠٠٠	
سيارات	١٦٥٠٠		الأرباح المحجوزة	٤١١٠	
عدد وأدوات	٨٣٠٠				١٦٩١١٠
		٥٩٨٠٠	الالتزامات :		
الأصول المتداولة :			دائنون	٤٤٩٥٠	
بضاعة	٣٧٥٠٠		مصرفات مستحقة	١٤٠	
عملاء	٤٢١٠				٤٥٠٩٠
أوراق قبض	٨٠٠٠				
نقدية	١٠٤٦٩٠				
		١٥٤٤٠٠			
					٢١٤٢٠٠
					٢١٤٢٠٠

لاحظ أن أرصدة حسابات الأصول ( فيما عدا النقدية والبضاعة ) وأرصدة حسابات المخصوم ( فيما عدا الأرباح المحجوزة والمصرفات المستحقة ) تمثل أرقاماً افتراضية وليست مستقاة من ميزان المراجعة في المثال السابق .  
وقد قامت الشركة خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية :

- التاريخ      العملية
- ٢ فبراير أ - قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٦٠٠ جنيه  
تحصلت نقداً .
- ٥ ب - باعت بضاعة بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه على الحساب .

- ٨ ج - حصلت أوراق قبض قيمتها ٥٠٠٠ جنيه .
- ٨ د - سددت الأجور عن الأسبوع والبالغ قيمتها ١٧٣٠ جنيه .
- ١٠ هـ - سددت المصروفات المستحقة والبالغ قدرها ١٤٠ جنيه .
- ١٣ و - سددت للدائون مبلغ ٤٢٩٥٠ جنيه نقداً .
- ١٥ ز - اشترت بضاعة نقداً بمبلغ ٢٧٥٠٠ جنيه .
- ١٧ ح - حصلت من العملاء مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .
- ٢٠ ط - سددت فاتورة الوقود والزيوت المستخدم في سياراتها بمبلغ ١٧٦ جنيه .
- ٢٢ ي - اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٣٥٠٠ جنيه .
- ٢٧ ك - باعت بضاعة نقداً بمبلغ ٤٧٠٠٠ جنيه .
- ٢٨ ل - سددت الأجور عن باقى الشهر والبالغ قدرها ٣٦٢٠ جنيه .
- ٢٨ م - سددت فاتورة المياه والإنارة البالغ قدرها ٦٩٠ جنيه .
- ٢٨ ن - سددت مصروفات متنوعة بلغ قدرها ١٦٤ جنيه .
- ٢٨ ص - تم حصر مصروفات الدعاية والإعلان عن الشهر فوجد أنها تبلغ ٣٤٠ جنيه ولم تسدد بعد .
- ٢٨ ض - تم حصر تكلفة البضاعة المباعة نقداً وعلى الحساب خلال الشهر ووجد أنها ٥٣٦٠٠ جنيه .

ويتم قيد هذه العمليات في دفتر اليومية العامة للشركة كالاتى :

صفحة ١

دفتر اليومية

منه	له	البيان	رقم المتد	حساب الأستاذ	التاريخ
٣٦٠٠		من حـ/ النقدية	٢ - أ	٧	فبراير/ ٩٤
	٣٦٠٠	إلى حـ/ إيرادات الخدمات		٤١	٢
		تحصيل قيمة الخدمات			
		المؤداة للعملاء			

٥	٥	٢ - ب	من حـ / العملاء	٢٢٥٠٠	٢٢٥٠٠
	٤٢		إلى حـ / مبيعات البضاعة	٢٢٥٠٠	
			بيع بضاعة للعملاء		
			على الحساب		
٨	٧	٢ - جـ	من حـ / التقديرات	٥٠٠٠	٥٠٠٠
	٦		إلى حـ / أوراق القبض	٥٠٠٠	
			تحصيل أوراق قبض		
٨	٣١	٢ - د	من حـ / الأجر	١٧٣٠	١٧٣٠
	٧		إلى حـ / التقديرات	١٧٣٠	
			سداد أجور الأسبوع الأول من الشهر		
١٠	٢٨	٢ - هـ	من حـ / المصروفات المستحقة	١٤٠	١٤٠
	٧		إلى حـ / التقديرات	١٤٠	
			سداد المصروفات المستحقة من شهر فبراير		
١٣	٢٥	٢ - و	من حـ / الدائنون	٤٢٩٥٠	٤٢٩٥٠
	٧		إلى حـ / التقديرات	٤٢٩٥٠	
			سداد جزء من الرصيد المستحق في بداية الشهر للدائنين		
١٥	٤	٢ - ز	من حـ / البضاعة	٢٧٥٠٠	٢٧٥٠٠
			إلى حـ / التقديرات	٢٧٥٠٠	
			شراء بضاعة نقداً		



١٧	٧ ٥	٢ - ح	من حـ/ النقدية إلى حـ/ العملاء تحصيل نقدية من العملاء	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
٢٠	٣٢ ٧	٢ - ط	من حـ/ الوقود والزيوت إلى حـ/ النقدية سداد مصروفات الوقود والزيوت المتخدم نقداً	١٧٦	١٧٦
٢٢	٤ ٢٥	٢ - ي	من حـ/ البضاعة إلى حـ/ الدائنين شراء بضاعة على الحساب	٢٣٥٠٠	٢٣٥٠٠
٢٧	٧ ٤٢	٢ - ك	من حـ/ النقدية إلى حـ/ مبيعات البضاعة مبيعات بضاعة نقداً	٤٧٠٠٠	٤٧٠٠٠
٢٨	٣١ ٧	٢ - ل	من حـ/ الأجر إلى حـ/ النقدية سداد أجر باقى الشهر نقداً	٣٦٢٠	٣٦٢٠
٢٨	٣٣ ٧	٢ - م	من حـ/ المياه والإنارة إلى حـ/ النقدية سداد مصروفات المياه والإنارة عن الشهر	٦٩٠	٦٩٠

٢٨	٣٥	٢ - ن	من حـ / المصروفات المتنوعة	١٦٤	١٦٤
	٧		إلى حـ / التقديرية	١٦٤	
			مداد المصروفات		
			المتنوعة عن الشهر		
			من حـ / مصروفات الدعاية والإعلان		٣٤٠
٢٨	٣٧	٢ - ع			
	٣٨		إلى حـ / المصروفات للمستحقة	٣٤٠	
			إثبات إستحقاق		
			مصروفات الدعاية والإعلان		
٢٨	٣٤	٢ - ص	من حـ / تكلفة البضاعة المباعة		٥٣٦٠٠
	٤		إلى حـ / البضاعة	٥٣٦٠٠	
			تحديد تكلفة البضاعة		
			التي تم بيعها خلال		
			الشهر		
				٢٦٧٥١٠	٢٦٧٥١٠

وبلاحظ أن مجموع جانبي كل صفحة من صفحات دفتر اليومية لا بد وأن يتساويا ، ذلك لأن مجموع الطرف المدين لأى قيد لا بد وأن يساوى مجموع الطرف الدائن له .

وتظهر حسابات الأستاذ لهذا المثال كما هو موضح فيما يلي . لاحظ أن الأرقام المدونة على أعلى اليسار فى كل حساب عبارة عن أرقام إفتراضية لهذه الحسابات

بهدف توضيح عملية الفهرسة المزدوجة ، كما يلاحظ أيضاً أننا إكتفينا بإظهار النموذج الكامل للحساب الأول ..

له (ح/١)				منه			
المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ
جنيه				جنيه			
٢٥٠٠٠	رصيد		٢/١	٢٥٠٠٠	رصيد		٢/١٨
_____				_____			
٢٥٠٠٠				٢٥٠٠٠			
=====				=====			

له (ح/٢)				منه			
المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ
١٦٥٠٠	رصيد		٢/١	١٦٥٠٠	رصيد		٢/٢٨
_____				_____			
١٦٥٠٠				١٦٥٠٠			
=====				=====			

له (ح/٣)				منه			
المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ
٨٣٠٠	رصيد		٢/١	٨٣٠٠	رصيد		٢/٢٨
_____				_____			
٨٣٠٠				٨٣٠٠			
=====				=====			

له (ح/٤)				منه			
المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ
٢٧٥٠٠	رصيد		٢/١	٢٧٥٠٠	رصيد		٢/٢٨
٢٧٥٠٠	إلى ح/ النقدية	٢	٢/١٥	٢٧٥٠٠	إلى ح/ النقدية	٢	٢/٢٨
٢٣٥٠٠	إلى ح/ الدائنين	٢	٢/٢٢	٢٣٥٠٠	إلى ح/ الدائنين	٢	٢/٢٨
_____				_____			
٨٨٥٠٠				٨٨٥٠٠			
=====				=====			

منه	حـ/ العملاء	له (حـ/٥)
٤٢١٠	رصيد	٢/١
٣٢٥٠٠	إلى حساب مبيعات البضاعة	٢/٥
٣٦٧١٠		٢/١٧
		٢/٢٨
		٢٥٠٠٠
		١١٧١٠
		٣٦٧١٠

منه	حـ/ أوراق القبض	له (حـ/٦)
٨٠٠٠	رصيد	٢/١
		٢/٨
		٢/٢٨
		٥٠٠٠
		٣٠٠٠
		٨٠٠٠

منه	حـ/ النقدية	له (حـ/٧)
١٠٤٦٩٠	رصيد	٢/١
٣٦٠٠	إلى حـ/ إيرادات الخلفيات	٢/٢
٥٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض	٢/٨
٢٥٠٠٠	إلى حـ/ العملاء	٢/١٧
٤٧٠٠٠	إلى حـ/ مبيعات البضاعة	٢/٢٧
		٢/١٠
		٢/١٣
		٢/١٥
		٢/٢٠
		٢/٢٨
		٢/٢٨
		٢/٢٨
		٢/٢٨
		١٧٣٠
		١٤٠
		٤٢٩٥٠
		٢٧٥٠٠
		١٧٦
		٣٦٢٠
		٦٩٠
		١٦٤
		١٠٨٢٢٠
		١٨٥٢٩٠



حـ/ رأس المال				منه			
له (حـ/٢١)							
٢/١		رصيد	١٦٥٠٠٠	٢/٢٨		رصيد	١٦٥٠٠٠
		(أول الشهر)	_____			(آخر الشهر)	_____
			١٦٥٠٠٠				١٦٥٠٠٠
			=====				=====

حـ/ الأرباح المحجوزة				منه			
له (حـ/٢٢)							
٢/١		رصيد	٤١١٠				

حـ/ الدائون				منه			
له (حـ/٢٥)							
٢/١		رصيد (أول الشهر)	٤٤٩٥٠	٢/١٣	١	إلى حـ/ التقدي	٤٢٩٥٠
٢/٢٢	٢	من حـ/ البضاعة	٢٣٥٠٠	٢/٢٨		رصيد	٢٥٥٠٠
			_____			(آخر الشهر)	_____
			٦٨٤٥٠				٦٨٤٥٠
			=====				=====

حـ/ المصروفات المستحقة				منه			
له (حـ/٢٨)							
٢/١	٣	رصيد (أول الشهر)	١٤٠	٢/١٠	٢	إلى حـ/ التقدي	١٤٠
٢/٢٨		من حـ/ مصروفات	٣٤٠	٢/٢٨		رصيد (آخر الشهر)	٣٤٠
		الدعاية والإعلان	_____				_____
			٤٨٠				٤٨٠
			=====				=====

حـ/ إيرادات الخدمات				منه			
له (حـ/٤١)							
٢/٢	١	من حـ/ التقدي	٣٦٠٠				

منه	ح/ مبيعات البضاعة				له (ح/٤٦)
			٣٢٥٠٠	من ح/ العملاء	٢/٥ ١
			٤٧٠٠٠	من ح/ النقدية	٢/٢٧ ٢

منه	ح/ الأجور				له (ح/٣١)
١٧٣٠	إلى ح/ النقدية	٢	٢/٨		
٣٦٢٠	إلى ح/ النقدية	٣	٢/٢٨		

منه	ح/ الوقود والزيوت				له (ح/٢٢)
١٧٦	إلى ح/ النقدية	٢	٢/٢٠		

منه	ح/ المياه والإنارة				له (ح/٣٣)
٩٩٠	إلى ح/ النقدية	٧	٢/٢٨		

منه	ح/ المصروفات المتنوعة				له (ح/٣٥)
١٦٤	إلى ح/ النقدية	٣	٢/٢٨		

منه	ح/ مصروفات الدعاية والإعلان				له (ح/٣٧)
٣٤٠	إلى ح/ المصروفات المستحقة	٣	٢/٢٨		

منه	ح/ تكلفة البضاعة المباعة				له (ح/٣٤)
٥٣٦٠٠	إلى ح/ البضاعة	٣	٢/٢٨		

وبالتمعن في القيود الواردة في دفتر اليومية وكيفية ترحيلها الى حسابات الأستاذ الخاصة بها نجد الآتى :

١ - عند ترحيل الطرف المدين من القيد فى اليومية إلى حـ/ الأستاذ ( أى جعل حساب الأستاذ الوارد اسمه فى الطرف المدين من القيد مدينًا بالقيمة ) فإن بيان العملية فى حـ/ الأستاذ يكون هو الطرف الآخر للقيد . فلو نظرنا للقيد الأول مثلاً نجد أن حـ/ النقدية أصبح مدينًا بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه - المتحصل من إيرادات الخدمات ، ولذلك نجد فى حـ/ النقدية أن بيان المبلغ ٣٦٠٠ هو : الى حـ/ إيرادات الخدمات ، بمعنى أن إيرادات الخدمات تجعل دائنة بالقيمة . كذلك عن ترحيل الطرف الدائن للقيد ( فى الجانب الدائن من الحساب المسمى فيه ) فإن بيان العملية فى حساب الأستاذ يكون الطرف المدين من نفس القيد .

٢ - يلاحظ أن عمليات الفهرسة المزدوجة بين قيود اليومية وحسابات الأستاذ تمكن من الرجوع بسهولة لأصل القيد فى اليومية بمجرد النظر فى خانة صفحة اليومية بحساب الأستاذ ، كما يمكن معرفة الحساب الذى رحل إليه الطرف المعين من القيد ومكانه بالنظر الى خانة حساب الأستاذ فى دفتر اليومية . كما تساعد هذه العملية فى التأكد من أن كل القيود قد تم ترحيلها من اليومية الى حسابات الأستاذ الخاصة بها .

٣ - يلاحظ أننا قد قمنا بترصيد حسابات الأصول والخصوم ( فيما عدا حساب الأرباح المحجوزة ) دون حسابات الإيرادات والمصروفات . والواقع أن ترصيد حسابات الإيرادات والمصروفات يتم بالقلم الرصاص لمجرد التعرف على أرصدها وإعداد ميزان المراجعة ، حيث تقلل هذه الحسابات فى الحساب الختامى كما سوف نرى عاجلاً . أما حسابات الأصول والخصوم فتظل أرصدها دون اقفال لتظهر فى الميزانية العمومية . وكما سبق وأن ذكرنا فإن الأرصدة المدينة للحسابات المدينة بطبيعتها ، وهى حسابات الأصول والمصروفات ، تظهر كمتممات حسابية فى الجانب الأيسر ( الدائن ) لها ، والعكس صحيح بالنسبة للأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها ، وهى حسابات الخصوم والإيرادات .

٤ - يلاحظ أن العناصر الواردة في الميزانية العمومية في بداية الشهر ( ويطلق عليها الميزانية الافتتاحية ) قد ظهرت في الحسابات الخاصة بها في بداية الشهر ، وهي ما سبق أن أطلقنا عليه أرصدة بداية الفترة . وظهرت أرصدة الأصول في الجانب المدين من حساباتها ، وظهرت أرصدة الخصوم في الجانب الدائن من حساباتها .

ويظهر ميزان المراجعة للمثال السابق كما يلي ( قم بترصيد الحسابات التي لم نقوم بترصيدها بالقلم الرصاص لتتأكد من مطابقة الرصيد الذي تحصل عليه مع الرصيد الوارد في الميزان ) :

### الشركة العربية للخدمات والتجارة

ميزان المراجعة في ١٩٩٤/٢/٢٨

أرصدة مدينة		أرصدة دائنة	
الرصيد جنيه	اسم الحساب	الرصيد جنيه	اسم الحساب
٢٥٠٠٠	مباني	١٦٥٠٠٠	رأس المال
١٦٥٠٠	سيارات	٤١١٠	الأرباح المحجوزة
٨٣٠٠	عدد وأدوات	٢٥٥٠٠	الدائنون
٣٤٩٠٠	بضاعة	٣٤٠	المصروفات المستحقة
١١٧١٠	عملاء	٣٦٠٠	إيرادات الخدمات
٣٠٠٠	أوراق قبض	٧٩٥٠٠	مبيعات البضاعة
١٠٨٣٢٠	النقدية		
٥٣٥٠	الأجور		
١٧٦	الوقود والزيوت		
٦٩٠	المياه والانارة		
١٦٤	المصروفات المتنوعة		
٣٤٠	مصروفات الدعاية		
٥٣٦٠٠	تكلفة البضاعة المباعة		
٢٧٨٠٥٠	مجموع الأرصدة المدينة	٢٧٨٠٥٠	مجموع الأرصدة الدائنة



## ٧ - أخطاء ميزان المراجعة ، قيود الإقفال ، ميزان المراجعة بعد الإقفال :

سبق أن ذكرنا أن ميزان المراجعة لا بد وأن يكون متساوي الجانبين من حيث المجموع . ورغم ذلك فإن توازن ميزان المراجعة لا يعنى مطلقاً عدم وجود أخطاء ، وإنما يعنى أن مجموع الأرصدة المدينة يتساوى مع مجموع الأرصدة الدائنة . غير أنه إذا لم يتوازن الجانبى للميزان فإن هذا يعنى بالضرورة وجود خطأ ما .

ويمكن تقسيم الأخطاء عموماً الى مجموعتين عريضتين هما : أخطاء السهو أو الحذف ، وأخطاء الإرتكاب . ويمكن لميزان المراجعة أن يكون فى حالة توازن أو فى حالة عدم توازن مع وجود أى أو كل من النوعين من الأخطاء . فإذا لم يتم إثبات عملية ما فى دفتر اليومية ولم يتم ترحيلها بالتالى الى دفتر الأستاذ فإن ميزان المراجعة سوف لا يتأثر بذلك ويمكن ان يتوازن جانبيه . ويطلق على مثل هذا الخطأ خطأ السهو أو الحذف . وإذا جعل حساب المصروفات المتنوعة مدينياً عن طريق الخطأ بمبلغ كان يمثل مصروفات دعاية وإعلان مثلاً وكان يجب ترحيله فى هذا الحساب الأخير ، فإن ميزان المراجعة لن يوضح هذا الخطأ لأن كل من الحسابين له رصيد مدين وزاد أحدهما بدلاً من الآخر ، ويطلق على هذا الخطأ ، خطأ ارتكاب .

وبرغم ما تقدم ، فإن هناك بعض أخطاء السهو والإرتكاب التى تؤدى الى علم توازن ميزان المراجعة ، ومن ثم يفيد الميزان فى اكتشافها ، وهذه الأخطاء التى تؤدى الى علم توازن ميزان المراجعة لا بد وأن يترتب عليها إخلال بقاعدة القيد المزدوج فى إحدى خطوات الإجراءات المحاسبية المؤدية إلى اعداد ميزان المراجعة . وهذه الأخطاء هى :

- ١ - الأخطاء الحسابية فى الجمع أو الطرح .

- ٢ - أخطاء الترحيل باحلال المدين محل الدائن والعكس .

- ٣ - أخطاء عكس الأرقام كقيد أو ترحيل رقم ٣٨٩ بدلاً من ٣٩٨ ، أو رقم ٧٣ بدلاً من ٣٧ مثلاً .

- ٤ - حذف الأصفار ، كإثبات الرقم ١٠٠ على أساس أنه ١٠ أو الرقم ٨٠٠٠ على أساس أنه ٨٠٠ مثلاً .

- ٥ - السهو عن ترحيل الطرف المدين أو الدائن من قيد معين .

وإذا لم يتوازن ميزان المراجعة فإن هذا يعنى وجود خطأ ما قد يكون فى دفتر اليومية ، أو فى حسابات الأستاذ ، أو فى ميزان المراجعة نفسه ، كما قد يكون فى أى مجموعة من هذه الأدوات . ونلخص فيما يلى الخطوات الواجب اتخاذها بالترتيب فى حالة عدم توازن جانبي الميزان :

١ - إذا كان الخطأ الذى يمثل الفرق بين جانبي الميزان عبارة عن رقم ١ أو ١٠ أو ١٠٠ ، .. الخ فإن الخطأ يكون فى العادة خطأ فى الجمع أو الطرح فى اليومية أو حسابات الأستاذ أو الميزان أو أى مجموعة منها . كما أن مثل هذا الخطأ قد ينتج عن نقل رقم خطأ الى اليومية أو حسابات الأستاذ أو ميزان المراجعة .

٢ - إذا كان الفرق بين مجموع جانبي الميزان يقبل القسمة على ٢ فإن ذلك يعنى أحد أمرين :

أ - أن رصيد أحد الحسابات الذى يساوى نصف الفرق بين الجانبين قد تم تدوينه فى الجانب الخاطئ من ميزان المراجعة .

ب - ترحيل مبلغ يساوى نصف الفرق بين جانبي الميزان الى الجانب الخاطئ من أحد حسابات الأستاذ .

٣ - إذا كان الفرق بين جانبي الميزان يقبل القسمة على ٩ ، فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن عكس الأرقام ( ٧٩ بدلاً من ٩٧ ) أو قد يكون ناتجاً عن حذف صفر واحد من يمين أى رقم ( ١٠ بدلاً من ١٠٠ ، أو ١٠٠٠ بدلاً من ١٠٠٠٠ ) .

٤ - إذا كان الفرق يقبل القسمة على ٩٩ فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن حذف صفرين من يمين أحد الأرقام ( ١٠٠ بدلاً من ١٠٠٠٠ مثلاً ) .

وإذا لم يمكن اكتشاف الخطأ بعد اتخاذ هذه الاجراءات فإن على المحاسب أن يقوم بالآتى وبالترتيب :

- ١ - إعادة جمع كل من جانبي ميزان المراجعة .
- ٢ - مطابقة أرقام الأرصدة الواردة فى الميزان مع أرصدة حسابات دفتر الأستاذ ، مع

التحقق من أن الأرصدة المدينة للحسابات تظهر في الجانب المدين من الميزان ،  
وأن الأرصدة الدائنة تظهر في جانبه الدائن .

٣ - التحقق من صحة رصيد كل من حسابات الأستاذ عن طريق التحقق من صحة  
عملية الترصيد .

٤ - مراجعة الترحيل من اليومية لحسابات الأستاذ للتحقق من صحة الترحيل .

٥ - التحقق من صحة قيود اليومية .

٦ - التحقق من العمليات الواجبة القيد دفترياً .

ويتضح من الخطوات السابقة أننا نبدأ في إجراءات اكتشاف الأخطاء من آخر  
مرحلة وصلنا إليها في الإجراءات المحاسبية حتى لا نقوم بإعادة العمل من البداية .

وبعد أن يتحقق توازن ميزان المراجعة ، يبقى بعد ذلك التعرف على نتائج  
عمليات المشروع من ربح أو خسارة عن الفترة لمحاسبة تمهيداً لتصوير مركزه المالى فى  
نهايتها . وتتم هذه العملية عن طريق تصوير الحساب الختامى الذى يبرز مقابلة  
الإيرادات المختلفة عن الفترة بالمصروفات المختلفة المتعلقة بها لتحديد نتائج عمليات  
المشروع . ويمثل الحساب الختامى ملخصاً لحسابات الإيرادات والمصروفات بصفة  
مجتمعة فى حساب واحد . وحتى يتحقق هذا الهدف نقوم بإجراء ما يطلق عليه  
محاسبياً « إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى الحساب الختامى » وذلك  
عن طريق قيود يومية طبقاً للقاعدتين التاليتين :

١ - تجعل حسابات الإيرادات الواردة فى ميزان المراجعة مدينة كل حساب بما  
يعادل رصيده الدائن مقابل جعل الحساب الختامى دائناً بها .

٢ - يجعل الحساب الختامى مدينة بأرصدة حسابات المصروفات المدينة الواردة فى  
ميزان المراجعة مقابل جعل هذه الحسابات دائنة بها .

ويؤدى جعل حسابات الإيرادات مدينة بمقدار الرصيد الذى يظهر فى كل منها  
مقابل جعل الحساب الختامى دائناً إلى تحول هذه الأرصدة إلى الصفر فى حساباتها  
وانتقال مقاديرها للجانب الدائن من الحساب الختامى . وكذلك يؤدى جعل حسابات

المصروفات دائنة بمقدار الرصيد الذي يظهر في كل منها مقابل جعل الحساب الختامي مدينياً إلى إتصال هذه الأرصدة إلى الجانب المدين من الحساب الختامي بمقاديرها وتحويل أرصدة حسابات المصروفات إلى الصفر . ولذلك يطلق على هذه العملية إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي . والإقفال هنا معناه تحويل رصيد الحساب إلى مكان ما بحيث يصبح الرصيد بعد التحويل مساوياً للصفر .

وتطبق هاتين القاعدتين على مثال الشركة العربية للخدمات والتجارة تظهر قيود الإقفال الخاصة بالإيرادات في دفتر اليومية كالآتي :

٣٦٠٠ . من حـ / إيرادات الخدمات ٢/٢٨

٣٦٠٠ إلى حـ / الحساب الختامي

إقفال حـ / إيرادات الخدمات

عن الشهر في الحساب الختامي

٧٩٥٠٠ من حـ / مبيعات البضاعة ٢/٢٨

٧٩٥٠٠ إلى حـ / الحساب الختامي

إقفال حـ / مبيعات البضاعة عن

الشهر في الحساب الختامي

هذا ومن الممكن أن يتم إجراء هذين القيدتين في قيد واحد يطلق عليه قيداً مركباً . ويكون القيد مركباً إذا كان أحد طرفيه أو كلاهما يتضمن أكثر من حساب واحد . وفي إقفال الإيرادات نجد أن الطرف المدين متعدد العناصر بينما الطرف الدائن هو الحساب الختامي ، والعكس فيما يختص بالمصروفات حيث الطرف المدين هو الحساب الختامي والطرف الدائن متعدد العناصر . وعلى هذا الأساس تتكون قيود الإقفال المركبة لعناصر الإيرادات والمصروفات كالآتي :



٢/٢٨

من مذكورين

حـ / إيرادات الخدمات	٣٦٠٠
حـ / مبيعات البضاعة	٧٩٥٠٠
إلى حـ / الحساب الختامي	٨٣١٠٠
اقفال حسابات الإيرادات عن	
الشهر في الحساب الختامي	

ويلاحظ أنه إذا تعددت الحسابات في أى طرف من طرفي القيد أو كلاهما فإنها تسبق بإصطلاح « من مذكورين » إذا كان التعدد في الطرف المدين كما هو موضح بالقيد السابق ، وبإصطلاح « إلى مذكورين » إذا كان التعدد في الطرف الدائن ، كما هو واضح من القيد التالي :

٢/٢٨

من حـ / الحساب الختامي

٦٠٣٢٠

إلى مذكورين

حـ / الأجور	٥٣٥٠
حـ / الوقود والزيوت	١٧٦
حـ / المياه والإنارة	٦٩٠
حـ / مصروفات الدعاية والإعلان	١٦٤
حـ / تكلفة البضاعة المباعة	٥٣٦٠٠
اقفال حسابات المصروفات عن الشهر في	
الحساب الختامي	

وعندما يتم ترحيل قيود الإقفال السابقة الى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ يترتب على ذلك أن تصبح أرصدة كل من حسابات الإيرادات والمصروفات مساوية للصفر ، ويظهر الحساب الختامي كالتالي : ( قم بترحيل هذه القيود للحسابات الخاصة بها في المثال السابق للتأكد من ذلك ) .

الشركة العربية للتجارة والخدمات

الحساب الختامي عن شهر فبراير ١٩٩٤

من مذكرتين	جنيه	الى مذكرتين	جنيه
حـ/ إيرادات الخدمات	٣٦٠٠	حـ/ الأجر	٥٣٥٠
حـ/ مبيعات البضاعة	٧٩٥٠٠	حـ/ الوقود والزيوت	١٧٦
		حـ/ المياه والإنارة	٦٩٠
		حـ/ المصروفات المتنوعة	١٦٤
		حـ/ مصروفات الدعاية والإعلان	٣٤٠
		حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٥٣٦٠٠
		صافي الربح ( رصيد )	٢٢٧٨٠
	٨٣١٠٠		٨٣١٠٠

والواقع أن صافي الربح ( أو الخسارة إن وجدت ) يمكن الحصول عليها مباشرة من قيود الاقفال ، فهي تمثل الفرق بين مجموع الإيرادات التي يجعل بها الحساب الختامي دائماً ، ومجموع المصروفات التي يجعل بها الحساب الختامي مديناً .

وإذا لم يتم سحب أرباح أو توزيعها على الملاك ، فإن هذه الأرباح تضاف إلى الأرباح المحجوزة ، وذلك عن طريق جعل الحساب الختامي مديناً ، وحساب الأرباح المحجوزة دائماً ( والعكس في حالة الخسارة ) كالآتي :

٢٢٧٨٠ من حـ/ الحساب الختامي  
٢٢٧٨٠ إلى حـ/ الأرباح المحجوزة  
اقفال أرباح الشهر المحجوزة في  
حـ/ الإرباح المحجوزة

وبترحيل هذا القيد الأخير تصبح أرصدة كل الحسابات الخاصة بالإيرادات والمصروفات ، بما فيها الحساب الذى يمثل ملخص هذه الحسابات ، وهو الحساب الختامى ، مساوية للصفر . وتبقى أرصدة حسابات الميزانية .

وتوضع هذه الأرصدة الأخيرة فى ميزان مراجعة يطلق عليه « ميزان المراجعة بعد الإقفال » ، والذى يوفر المعلومات اللازمة لإعداد الميزانية العمومية . أى أن ميزان المراجعة بعد الإقفال يحتوى فقط على الحسابات التى تظهر فى الميزانية العمومية حيث يظهر أرصدها فى تاريخ إعداد الميزانية . وهو لا يختلف فى الشكل عن أحد النموذجين السابق توضيحهما ولا بد أيضاً أن يتساوى مجموع جانبية ، ( عليك أن تقوم بإعداد ميزان المراجعة للمثال السابق بعد الإقفال وعليك أن تقوم بتصوير الميزانية للشركة العربية للتجارة والخدمات كما تظهر فى آخر فبراير ) .

#### ٨ - خلاصة الفصل وملخص الدورة المحاسبية :

عرضنا فى هذا الفصل الإجراءات والأدوات التى تتضمنها الدورة المحاسبية لتحليل وتسجيل وتصنيف وتجميع وتلخيص العمليات التى يقوم بها المشروع ، بحيث تتمكن من قياس نتيجة نشاطه كما تظهر من الحساب الختامى وتتمكن من التعرف على سلامة مركزه المالى كما يتضح من الميزانية العمومية .

ويعد « الحساب » من أهم الأدوات المحاسبية لتلخيص التغيرات التى تطرأ على كل عنصر من عناصر الميزانة العمومية . بالإضافة الى كونه أداة التصنيف الرئيسية فى المحاسبة حيث يحتوى كل حساب على صف واحد متجانساً وعلى هذا الأساس فقد بدأنا بعرض أكثر أشكال الحسابات استخداماً وهو الذى يتخذ شكل حرف T ، ثم وضعنا كيف يتم تقسيم الحسابات الى مجموعات مدينة ومجموعات دائنة ، بحيث تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية . وقد ذكرنا أن حسابات الأصول وحسابات المصروفات تزداد فى جانبها الأيمن وتنقص فى جانبها الأيسر ، بينما حسابات حقوق الملكية والإلتزامات والإيرادات تنقص فى جانبها الأيمن وتزداد فى جانبها الأيسر . ويطلق على الجانب الأيمن من كل الحسابات الخاصة بهذه المجموعات الخمس الجانب المدين بينما يطلق على الجانب الأيسر منها الجانب الدائن . وعلى هذا الأساس

تزداد حسابات الأصول والمصروفات بجعلها مدينة وتنقص بجعلها دائنة ، والعكس صحيح بالنسبة لحقوق الملكية والإلتزامات والإيرادات . وتتحقق المراجعة الحسابية التلقائية عندما تتساوى مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة بطبيعتها ( وهى الأصول والمصروفات ) مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها ( وهى الخصوم والإيرادات ) . ويتم الحصول على رصيد حساب معين عن طريق ايجاد المتبقي الحسابى لجانبه الأصغر ليتساوى مع مجموع جانبه الأكبر . ويجب أن نميز بين رصيد أول الفترة المحاسبية فى حساب معين ورصيد آخر الفترة نفس الحساب ، فرصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة فى الحساب ( رصيد النقدية أول الفترة مثلاً فى الجانب الأيمن المدين ) بينما يتم الحصول على رصيد آخر الفترة عن طريق تجميع جانبي الحساب وايجاد الفرق بينهما ووضعه فى الجانب الأصغر ليتساوى مع الجانب الأكبر .

هذا وقد أطلقنا على القائمة التى تحتوى على أسماء وأرقام الحسابات التى عن طريقها يمكن الحصول على البيانات المحاسبية الخاصة بمشروع معين اصطلاح « دليل الحسابات » ، كما يطلق على الدفتر الذى يحتوى على مجموعة الحسابات الواردة فى هذا الدليل اسم « دفتر الأستاذ » .

كما أوضحنا أن الإصطلاح المحاسبى للجانب الأيمن من أى حساب هو الجانب المدين ويختصر بإصطلاح « منه » ويطلق على الجانب الأيسر من أى حساب الجانب الدائن ويختصر بإصطلاح « له » .

وقد بينا أن إثبات العمليات التى يقوم بها المشروع فى حسابات الأستاذ التى تتأثر بها يقتضى تحليلها لتحديد الحساب أو الحسابات التى تجعل مدينة والحساب أو الحسابات التى تجعل دائنة ، ويستعين المحاسب فى هذا القيد بما يسمى بدفتر اليومية الذى يمثل سجلاً لتحليل العمليات التى يقوم بها المشروع يوماً بيوم ، وعلى حسب ترتيب حدوثها زمنياً . ويطلق على دفتر اليومية أيضاً - الذى عرضنا النموذج الأساسى له وكيفية استخدامه - دفتر القيد الأولى . ويجب أن يوضح كل قيد فى دفتر اليومية اسم الحساب ( أو الحسابات ) الذى يجعل مديناً والمبلغ الذى يجعل مديناً به ، واسم الحساب ( أو الحسابات ) الذى يجعل دائناً والمبلغ الذى يجعل دائناً به ، وتاريخ



العملية التي أدت الى هذا القيد ، والمستند الذي يمكن الرجوع اليه لإثباتها .

ووضحنا بعد ذلك كيف يتم الترحيل من قيود اليومية الى حسابات الأستاذ ، وعرفنا نظام الفهرسة المزدوجة . ويرحل الطرف المدين ( الذي يسبق بإصطلاح من حـ / ) من القيد الى الجانب الأيمن ( المدين ) من الحساب المسمى فيه ويذكر في خانة البيان الطرف الآخر من القيد ( الطرف الدائن ) . كما يرحل الطرف الدائن من القيد إلى الجانب الأيسر ( الدائن ) من الحساب المسمى فيه ويذكر في خانة البيان الطرف المدين من القيد .

وتعرضنا في هذا الفصل أيضاً الى ميزان المراجعة وقوائده وكيفية اعداده وأكدنا على ضرورة توازنه ، وعرفنا أن توازنه لا يعنى مطلقاً عدم وجود أخطاء ، ثم حددنا الأخطاء التي يمكن اكتشافها إذا لم يتوازن جانباً الميزان ، وعرضنا الإجراءات الواجب اتباعها في هذا الصدد .

وبعد أن يتم اعداد ميزان المراجعة وتحقيق توازن جانبه يتم اقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي بإثبات قيود الاقفال في اليومية العامة . وتجعل حسابات الإيرادات ( مفردة أو عن طريق قيد مركب ) مدينة بأرصدها مقابل جعل الحساب الختامي دائناً ، كما يجعل الحساب الختامي مدينياً مقابل جعل حسابات المصروفات دائنتاً بأرصدها . وبعد ترحيل قيود الاقفال في حسابات الإيرادات والمصروفات ، تتوازن هذه الحسابات دون أرصدة وتبقى أرصدة حسابات الميزانية التي يمكن أن توضع في ميزان مراجعة بعد الاقفال تمهيداً لتصوير الميزانية العمومية .

وفيما يلي ملخص مبدئي للإجراءات التي يقوم بها المحاسب حسب تسلسلها المنطقي حتى مرحلة اعداد الحساب الختامي وتصوير الميزانية العمومية . ويلاحظ أن التسلسل الوارد فيما بعد هو التسلسل الطبيعي والواجب الاتباع في الحياة العملية ، رغم أننا لم نلتزم به في العرض في هذا الفصل بغية توصيل المعلومات للذهن القارىء بأسهل وأسرع صورة ممكنة .

١ - يجب التحقق من وجود عملية تامة ومنجزة تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها ، وتكون العملية تامة عند تمام الاتفاق في شأنها بين طرفين على الأقل تكون

إحداثها الوحدة المحاسبية ، غير أن العمليات التامة لا يمكن إثباتها في دفاتر الوحدة المحاسبية ما لم تكن منجزة في أحد طرفيها على الأقل . ويتم الانجاز إذا ترتب عليها تبادل موارد ذات قيمة اقتصادية ، وتكون عملية التبادل قد تمت في أحد طرفيها على الأقل . فتوقيع الوحدة المحاسبية على عقد العمل لأحد عمالها أو موظفيها لا يستلزم معالجة محاسبية لأنه يمثل وعد من العامل بأداء خدمة مقابل وعد من الوحدة بإعطائه أجراً ، فإذا قام العامل بعمله واستحق بذلك أجره فتصبح هذه العملية موضوعاً للإجراءات المحاسبية ، حتى إذا لم يتسلم العامل أجره ، حيث تصبح الوحدة مدينة به ، ومن ثم تصبح العملية منجزة بأداء العامل لعمله الذي يؤكد تمام عملية التعاقد .

٢ - يجب أن تكون العملية مسجلة على مستندات ثبت تمامها أو ناتجة عن إجراءات متعارف عليها ومعترف بها ، وعلى المحاسب التحقق من ذلك .

٣ - يتم بعد ذلك تحليل العملية لتحديد طرفيها المدين والدائن ، ويجرى قيدها في دفتر اليومية .

٤ - يتم ترحيل العمليات المثبتة في دفتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ .

٥ - يتم في نهاية الفترة المحاسبية ، أو عندما تقتضى الحاجة ذلك ، ترصيد الحسابات الواردة في دفتر الأستاذ ، ويجرى أعداد ميزان المراجعة ويتم التحقق من توازن جانيه .

٦ - يتم اقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ويتم أعداده لتحديد نتيجة العمليات .

٧ - يتم أعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال .

٨ - يتم أعداد الميزانية العمومية .

هذا وننبه أن هذه الإجراءات التي يطلق عليها إجراءات الدورة المحاسبية هي بصفة مبدئية . ذلك لأن هذه الإجراءات تصبح غير كافية في حالة وجود عمليات تامة ومنجزة وتمتد آثارها لعدد من الفترات المحاسبية والتي يطلق عليها العمليات المستمرة . وهذا ما سوف نتولى معالجته أساساً في الفصل التالي .

## أسئلة وحالات وتمارين

### على الفصل الخامس

أولاً : الاسئلة :

السؤال الأول :

حدد مفهوم كل من :

تحليل العمليات ، القيد المزدوج ، دفتر اليومية العامة ، دفتر الامتاز ، الترسيد ، المراجعة الحسابية التلقائية ، ميزان المراجعة ، الفهرسة المزدوجة ، الدورة المحاسبية .

السؤال الثاني :

متى تكون العملية تامة ومنجزة من وجهة نظر المشروع ، وهل ذلك يعد شرطاً ضرورياً حتى تصبح هذه العملية محلاً لتطبيق إجراءات الدورة المحاسبية عليها ؟

السؤال الثالث :

هل يعنى توازن ميزان المراجعة عدم وجود أخطاء ؟ وما هى الأخطاء التى يساعد ميزان المراجعة فى اكتشافها ؟

السؤال الرابع :

اذكر مثالين أحدهما لخطأ سهو والآخر لخطأ ارتكاب ولا يؤثران على توازن ميزان المراجعة .

السؤال الخامس :

هل يمكن الاقتصار على تسجيل العمليات التامة والمنجزة فى اليومية العامة فقط لاغراض تحديد نتائج عمليات المشروع من ربح أو خسارة ؟ ولماذا ؟

السؤال السادس :

هل من الضروري ان يكون المشروع طرفاً فى العملية حتى يمكن تسجيلها فى دفاتره ؟

السؤال السابع :

هل يمكن اجراء قيود الاقفال فى أى وقت ولكل الحسابات التى تنتمى للأصول والخصوم والايرادات والمصروفات ؟ ولماذا ؟

السؤال الثامن :

هل من الضروري اعداد الحساب الختامى لمعرفة نتائج الأعمال من ربح أو خسارة ؟

السؤال التاسع :

من اين تبدأ الدورة المحاسبية ؟ ومتى تنتهى ؟

السؤال العاشر :

هل يمكن اختصار الدورة المحاسبية وقصرها على تحليل العمليات التامة والمنجزة وبيان اثرها على معادلة الميزانية ؟

السؤال الحادى عشر :

برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :

( أ ) يتم التسجيل فى دفتر اليومية والترحيل منها إلى دفتر الأستاذ وفقاً لقاعدة القيد المزدوج .

( ب ) لا بد أن تؤثر كل عملية مالية فى طرفين ، ويلزم ان يكونا متساويان فى عدد مكونات كل طرف من حسابات .

( ج ) تنقسم الحسابات إلى مجموعتين الأولى مدينة بطبيعتها وتشمل حسابات الميزانية ، والثانية دائنة بطبيعتها وتشمل حسابات النتيجة .

( د ) حسابات الأصول والمصروفات تجل مدينة فى جانبها الايمن ، بينما



حسابات الخصوم والإيرادات تجعل مدينة في جانبها الأيسر .  
( هـ ) بصرف النظر عن طبيعة الحسابات فإن جعل حساب ما دائناً يعنى زيادة رصيد هذا الحساب بالقيمة التى جعل دائناً بها ، والعكس صحيح فى حالة جعله مدينياً .

( و ) تؤدي زيادة المصروفات بجعل حساباتها مدينة إلى نقص الأصول بجعل حساباتها دائنة أو زيادة الالتزامات بجعل حساباتها دائنة .

( ز ) تؤدي زيادة الإيرادات بجعل حساباتها دائنة إلى زيادة الأصول بجعل حساباتها مدينة أو زيادة حقوق الملكية بجعل حساباتها دائنة ، حيث أن زيادة الأصول تؤدي حتماً إلى زيادة حقوق الملكية .

( ح ) يتم تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات فى مجموعة من الحسابات المستقلة عن حسابات الميزانية ، لأن هذه العمليات لا تؤثر فى حسابات الميزانية .

( ط ) إذا تعددت حسابات الطرف المدين من عملية ما فإن هذا يستدعى بالضرورة أن تعدد حسابات الطرف الدائن لنفس العملية ، لأن المجموع الحسابى لقيمة طرفى العملية الواحدة لابد وأن يتساوىان .

(ى) عند تحليل العمليات إلى طرفيها المدين والدائن يمكن الاسترشاد بالقواعد التالية :

المدين يعنى : زيادة كل حساب من حسابات الأصول والإيرادات ، ونقص كل حساب من حسابات حقوق الملكية والالتزامات والمصروفات .  
الدائن يعنى : زيادة كل حساب من حسابات حقوق الملكية والالتزامات والمصروفات ، ونقص كل حساب من حسابات الأصول والإيرادات .

(ك) يتوقف مكان ظهور رصيد أول وآخر الفترة فى الحسابات على ما إذا كانت هذه الحسابات تنتمى إلى حسابات المجموعة الأولى أو الثانية .

(ل) ترحيل الطرف المدين من القيد الخاص بأحد حسابات المصروفات إلى

الجانب المدين لأحد حسابات الأصول يؤدي بالضرورة إلى عدم توازن ميزان المراجعة.

( م ) إذا كان الفرق بين جانبي ميزان المراجعة يقبل القسمة على ٢ أو ٩ فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن انعكاس رقمين متجاورين أو متباعين .

( ن ) يتم الترحيل من دفتر اليومية إلى حسابات الاستاذ بمجرد الانتهاء من اثبات كل قيد في اليومية حتى لا يسهو المحاسب عن ترحيل أى قيد .

( د ) إذا لم يتوازن ميزان المراجعة وعجز المحاسب عن اكتشاف الخطأ فعليه مراجعة الدوره المحاسبية منذ بدايتها وحتى نهايتها .

(س) يتم اقفال أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي بهدف التعرف على رقم الأرباح أو الخسائر ، ومن ثم تصبح أرصده هذه الحسابات بعد اقفالها مساوية للصفر .

(ص) تقفل أرصدة حسابات الأصول والخصوم أسوة بحسابات الإيرادات والمصروفات في الميزانية العمومية .

## ثانياً : الحالات :

يرر خطأ أو صواب كل اجابة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية :

### الحالة الأولى :

يستحيل عملياً معالجة الزيادة والنقص في حسابات الإيرادات والمصروفات في معادلة الميزانية حيث :

( أ ) يقلل هذا الاجراء من امكانية تطبيق مبدأ التخصيص وتقسيم العمل في شأن تنفيذ الاجراءات المحاسبية .

(ب) لا يمكن تصنيف العمليات كل حسب نوعها في حساب مستقل .

(ج) تعدد هذه الحسابات والعمليات الخاصة بها على مدار الفترة المحاسبية

(ج) يجعل معالجتها في معادلة الميزانية أمراً صعباً ويؤدي إلى فقد كثير من المعلومات الهامة حول تفاصيلها .

( د ) كل ما تقدم . ( هـ ) بعض ما تقدم . ( و ) لا شيء مما تقدم .

الحالة الثانية :

تنقسم الحسابات إلى مجموعتين إحداهما مدينة بطبيعتها ، والثانية دائنة بطبيعتها حيث :

( أ ) يلزم هذا التقسيم لإمكانية تطبيق قاعدة القيد المزدوج وتحقيق مبدأ المراجعة الحسابية التلقائية .

(ب) تشمل المجموعة الأولى على حسابات الأصول والمصروفات ، وتشمل المجموعة الثانية حسابات الخصوم والإيرادات .

(ج) تزداد المجموعة الأولى بجعل حساباتها مدينة في الجانب الايمن المدين والعكس في المجموعة الثانية .

( د ) كل ما تقدم . ( هـ ) بعض ما تقدم . ( و ) لا شيء مما تقدم .

الحالة الثالثة :

يظهر رصيد أى حساب في نهاية الفترة المحاسبية في الجانب العكسي لطبيعة الحساب نفسه وذلك لأن :

( أ ) الجانب الاصغر لأى حساب دائن بطبيعته لا يمكن أن يكون هو الجانب المدين ، والعكس صحيح بالنسبة لأى حساب مدين بطبيعته .

(ب) رصيد نهاية ( آخر ) الفترة هو متمم حسابي للجانب الاصغر ليتساوى مع الجانب الأكبر ، والجانب المدين هو الأكبر في الحسابات المديته كما ان الجانب الدائن هو الأكبر في الحسابات الدائنة .

(ج) معرفة الموجود في الحسابات في نهاية الفترة المحاسبية يقتضى ايجاد الفرق بين جانبيه بطريقة المتمم الحسابي .

( د ) كل ما تقدم . ( هـ ) بعض ما تقدم . ( و ) لا شيء مما تقدم .

#### الحالة الرابعة :

يعتبر الحساب من الادوات المحاسبية الهامة التي تساعد في ان تكون المحاسبية وسيلة منظمة للحساب لأن :

( أ ) الحسابات تسهل عملية تصنيف المعاملات المحاسبية أصنافاً متجانسة ويصبح لكل نوع من هذه المعاملات حساباً خاصاً بها .

( ب ) يمكن معرفة التغيرات التي تطرأ على كل نوع من المعاملات خلال الفترة المحاسبية .

( ج ) انقسام الحسابات إلى مجموعتين لكل منهما طبيعة خاصة ومضاده يساعد على تحقيق مبدأ المراجعة الحسابية التلقائية .

( د ) كل ما تقدم . ( هـ ) بعض ما تقدم . ( و ) لا شيء مما تقدم .

#### الحالة الخامسة :

يختلف رصيد نهاية الفترة عن رصيد بداية الفترة لحسابات الأصول والخصوم لأن :

( أ ) يعامل رصيد أول الفترة معاملة الزيادة في الحساب على حسب طبيعته بينما رصيد نهاية الفترة يتم تحديده كمتم حسابي في الجانب المضاد لطبيعة الحساب .

( ب ) رصيد أول الفترة يمثل الموجود في الحساب في بداية الفترة قبل إثبات وترحيل معاملات الفترة ، بينما رصيد آخر الفترة يمثل الموجود في الحساب بعد إثبات معاملات الفترة التي أدت إلى تغييره أو بقاءه على ما كان عليه في بداية الفترة .

( ج ) رصيد نهاية الفترة لحساب معين هو رصيد بداية الفترة التالية لنفس الحساب وتختلف الفترة المنتهية عن الفترة التالية لها طبقاً لعرف استقلال الفترات المحاسبية .

( د ) كل ما تقدم . ( هـ ) بعض ما تقدم . ( و ) لا شيء مما تقدم .



### الحالة السادسة :

كل عملية تامة ومنجزة تكون بمثابة قيد مزدوج له طرفان متساويان في القيمة أحدهما مدين والآخر دائن لأن :

( أ ) القيد المزدوج هو توجيه محاسبي يجعل الحساب أو الحسابات الواردة في الطرف المدين مدينة بالقيمة الواردة مقابل كل منها ، ويجعل الحساب أو الحسابات الواردة في الطرف الدائن دائنة بالقيمة الواردة مقابل كل منها .

( ب ) الحساب الوارد في الطرف المدين من القيد يجعل مدينة بالقيمة فتؤدي إلى زيادته أو نقصه حسب طبيعة الحساب .

( ج ) الحسابات الواردة في الطرف الدائن من القيد يجعل دائنة بالقيمة فتؤدي إلى زيادته أو نقصه حسب طبيعة الحساب .

( د ) كل ما تقدم . ( هـ ) بعض ما تقدم . ( و ) لا شيء مما تقدم .

### الحالة السابعة :

يكشف ميزان المراجعة أخطاء السهو أو الحذف أو الارتكاب التي تقع في إحدى خطوات الدورة المحاسبية إذا :

( أ ) أدت هذه الأخطاء إلى عدم توازن ميزان المراجعة .

( ب ) أدت إلى الإخلال بقاعدة القيد المزدوج في إحدى خطوات الدورة المحاسبية .

( ج ) كانت هذه الأخطاء مرتبطة بالتسجيل أو الترحيل أو الترصيد أو النقل .

( د ) كل ما تقدم . ( هـ ) بعض ما تقدم . ( و ) لا شيء مما تقدم .

### الحالة الثامنة :

إذا كانت مبيعات البضاعة هي المصدر الوحيد لإيرادات وحده اقتصادية معينة وبلغت قيمتها في إحدى الفترات مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ، بينما بلغت جملة المصروفات لنفس الفترة من تكلفة بضاعة مبيعة واجور وإيجار وخلافه مبلغ ٨٥٠٠٠ جنيه ، وكان المحصل من الإيرادات ٧٠٠٠٠ جنيه ، والمسدد من المصروفات ٥٠٠٠٠ جنيه ، فإنه يترتب على ذلك :

- ( أ ) تزداد الأرباح المحجوزة والأصول في نهاية الفترة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه .  
( ب ) تزداد الأصول بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وتزداد الأرباح المحجوزة والالتزامات بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، ٣٥٠٠٠ جنيه على الترتيب .  
( ج ) تؤثر هذه العملية على حسابات الأصول في الميزانية العمومية ولا تؤثر على حسابات الخصوم .  
( د ) كل ما تقدم . ( هـ ) بعض ما تقدم . ( و ) لا شيء مما تقدم .  
الحالة التاسعة :

- الحساب الختامي هو المستودع الذي تقفل فيه أرصده حسابات الإيرادات والمصروفات في نهاية الفترة المحاسبية بغية :  
( أ ) تحديد أرباح أو خسائر الفترة .  
( ب ) تلخيص اثر عمليات الإيرادات والمصروفات في رقم واحد يضاف إلى ( أ ) يخصم من ( الأرباح المحجوزة .  
( ج ) التغلب على عدم وجود كيان حقيقي لحسابات الإيرادات والمصروفات .  
( د ) كل ما تقدم . ( هـ ) بعض ما تقدم . ( و ) لا شيء مما تقدم .  
الحالة العاشرة :

- إذا كان جملة مجموع الارصدة المدينة في ميزان المراجعة قبل الاقفال هي ١٥٠٠٠٠ جنيه وتساوى جملة مجموع الارصدة الدائنة فيه ، وكانت جملة الإيرادات (س) أقل من جملة المصروفات في هذا الميزان بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه فإن :  
( أ ) لا بد وأن يكون مجموع جانبي ميزان المراجعة بعد الاقفال متساويان وكل منهما يساوى ( ٨٨٠٠٠ - س ) .  
( ب ) يجعل الحساب الختامي مدين بمبلغ ( ١٢٠٠٠ + س ) ، ودائن بمبلغ (س) .  
( ج ) مالم يتم ترحيل صافي الخسارة لحساب الأرباح المحجوزة ، فإن جانب الأصول في الميزانية سوف يزيد عن جانب الخصوم بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه .  
( د ) كل ما تقدم . ( هـ ) بعض ما تقدم . ( و ) لا شيء مما تقدم .

### ثالثاً التميرين :

#### التميرين الأول :

تكونت شركة عبد العال للتجارة فى أول يناير ١٩٩٤ برأس مال نقدى قدره ٣٠٠٠٠٠ جنية ، وخلال شهر يناير قامت الشركة بالعمليات التالية :

٢ يناير إشتريت مبنى لإدارة عملياتها فيه بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنية سددت منها ٥٠٠٠٠ جنية نقداً والباقى مازال مستحقاً لشركة الإنشاءات الحديثة .

٧ يناير إشتريت سيارة لإستخدامها فى نقل البضاعة بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنية على الحساب من شركة الوادى .

٩ يناير أدت خدمات لعملائها بمبلغ ٤٦٠٠٠ جنية تحصل منها ٣٠٠٠ جنية والباقى مازال مستحقاً لها طرف عملائها .

١٠ يناير قام عبد العال بزيادة رأس المال بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنية تم إيداعها فى حساب جارى بإسم الشركة فى بنك القاهرة .

١٢ يناير إقتضت الشركة من بنك القاهرة مبلغ ٤٠٠٠٠ جنية .

١٤ أشتريت بضاعة للإتجار فيها بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنية سددت منها ١٢٠٠٠ جنية بشيك والباقى على الحساب .

١٥ يناير بلغت الأجور المسددة عن النصف الأول من الشهر مبلغ ١٠٨٠٠ جنية .

١٧ يناير باعت بضاعة لعملائها بمبلغ ٦٥٠٠٠ جنية تحصلت نقداً .

١٩ يناير بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستخدمة حتى تاريخه ١١٠ جنية ولم تسدد بعد .

٢٠ يناير سدد المستحق لشركة الوادى وذلك بشيك .

٢٢ يناير تحددت تكلفة البضاعة التى تم بيعها فى يوم ١/١٧ بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنية .

٢٤ يناير سددت دعاية وإعلان مبلغ ٥٠٠ جنية .

٢٦ يناير حصلت باقى المستحق على عملائها من مبيعات ١/١٧ .

- ٢٧ يناير اشترت بضاعة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه بشيك .
- ٢٨ يناير تعاقدت على شراء قطعة أرض قضاء لبناء معرض لبيع بضائعها فيه بمبلغ ١٣٥٠٠٠ وسددت من الثمن ٥٠٠٠ جنيه .
- ٢٩ يناير بلغت الخدمات المؤداة للعملاء والتي لم تحصل بعد مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه .
- ٣٠ يناير الأجور المستحقة عن النصف الثانى من الشهر لم تسدد بعد .

### المطلوب :

- ١ - بيان أثر هذه العمليات على حسابات الأستاذ المختلفة .
- ٢ - ترصيد حسابات الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة فى نهاية شهر يناير .

### التمرين الثانى :

فيما يلى العمليات التى قامت بها شركة هنداوى وشركاه خلال الربع الأول من عام ١٩٩٣ .

- ١ يناير تكونت الشركة برأس مال قدره ١٥٠٠٠٠٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه مبانى ، ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه بضاعة والباقى نقداً أودع نصفها فى خزانة الشركة والنصف الآخر أودع فى حساب جارى بإسم الشركة فى بنك الاسكندرية .
- ٥ يناير تم تعيين هنداوى مديراً للشركة والذى قام بشراء سيارة لنقل البضائع بلغت تكلفتها ١٢٠٠٠٠ جنيه سددت بشيك .
- ٨ يناير قامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه على الحساب من شركة الأثاث الحديثة .
- ١٠ يناير إستأجرت الشركة معرضاً لبيع بضائعها بإيجار شهرى قدره ٥٠٠ جنيه سددت إيجار شهرين من تاريخه .



١٢ يناير	أدت الشركة خدمات لعملائها بمبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه حصلت نقداً .
١٣ يناير	سددت أجور ومرتبات العاملين فيها بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .
١٨ يناير	باعت الشركة بضاعة نقداً بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه ، وعلى الحساب بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه .
٢٢ يناير	سددت نصف المستحق لشركة الأثاث الحديثة بشيك .
٢٨ يناير	إقترضت من بنك الدلتا مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه أودع منه ١٥٠٠٠٠ جنيه في خزانة الشركة والباقي في حسابها الجارى لدى بنك الاسكندرية .
٢ فبراير	سددت فاتورة المياه والإنارة المستحقة عن شهر يناير بمبلغ ١٨٠ جنيه .
٧ فبراير	
١٠ فبراير	حصلت المستحق طرف عملائها من مبيعات ١٨ يناير .
	أدت خدمات لعملائها بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً ، كما تعاقدت في نفس اليوم على شراء قطعة أرض فضاء لبناء فرع جديد لها .
١٥ فبراير	إشترت بضاعة من الشركة العربية بمبلغ ١٧٥٠٠٠ جنيه سددت منها نقداً ٧٥٠٠٠ جنيه .
١٨ فبراير	
٢٠ فبراير	بلغت الأجور والمرتبات المستحقة عن الفترة السابقة ٦٤٠٠ جنيه .
٢٥ فبراير	قامت الشركة بسداد الأجور والمرتبات المستحقة .
٢٨ فبراير	سددت فاتورة مياه وإنارة بمبلغ ٢٣٠ جنيه .
	سددت باقى المستحق لشركة الأثاث الحديثة كما سددت إيجار المعرض لمدة شهر آخر .
٢ مارس	
٧ مارس	أدت الشركة خدمات لعملائها بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه لم تحصل بعد .
	باعت بضاعة بمبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه تحصل منها ١٠٠٠٠٠ جنيه
١٢ مارس	بشيك والباقي على الحساب .
	إشترت آلات لف وحزم بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه سددت نقداً .

- ١٥ مارس حصلت قيمة الخدمات المؤداة في ٢ مارس .  
 ١٧ مارس سددت فائورة نور ومياه بمبلغ ١٤٠ جنيه .  
 ١٩ مارس سددت مبلغ ٥٠٠ جنيه مصاريف صيانة وإصلاح لمبانيها ..  
 ٢١ مارس سددت ٣٠٠٠ جنيه مصاريف دعابة وإعلان .  
 ٢٥ مارس بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الفترة ١٩٠٠٠٠ جنيه .

### المطلوب :

- ١ - إثبات العمليات السابقة في حسابات الاستاذ التي تأثرت بهذه العمليات.
- ٢ - ترصيد حسابات الاستاذ وإعداد ميزان المراجعة في نهاية الفترة .
- ٣ - إعداد الحساب الختامي عن الفترة .
- ٤ - تصوير الميزانية العمومية كما تظهر في يوم ٢٥ مارس .

### التمرين الثالث :

ظهرت الميزانية العمومية الافتتاحية لشركة الصفا والبروة في ١٩٩٣/١٢/١

كالآتي :

خصوم

أصول

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
رأس المال	٦٥٠٠٠٠	مبانى	١٣٢٠٠٠
أرباح محجوزة	٥٠٠٠٠	أثاث	١٥٠٠٠
قرض من البنك	٣٠٠٠٠	بضاعة	٢٤٥٠٠٠
		عملاء	١٦٨٠٠٠
أوراق دفع	٧٠٠٠٠	تقديية بالخزينة	٢٤٠٠٠٠
دائنون	٢٠٠٠٠٠	تقديية بالبنك	٢٠٠٠٠٠
	١٠٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠

وقد قامت الشركة بالعمليات التالية خلال شهر ديسمبر ١٩٩٣ :

- ٢ ديسمبر حصلت نصف المستحق على العملاء نقداً .
- ٤ ديسمبر باعت نصف البضاعة بمبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه حصلت منها ٦٠٠٠٠ جنيه بشيك والباقي على الحساب .
- ٥ ديسمبر سددت ١٠٠٠٠ جنيه من قرض البنك .
- ٧ ديسمبر أدت خدمات لعملائها بمبلغ ٩٨٠٠ جنيه على الحساب .
- ٩ ديسمبر سددت مصروفات دعاية وإعلان بمبلغ ٤٥٠ جنيه .
- ١١ ديسمبر اشترت سيارة نقل بلغت تكلفتها ٢٢٧٠٠ جنيه على الحساب .
- ١٢ ديسمبر أودع مؤسس الشركة مبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه في خزانة الشركة كزيادة في رأس المال .
- ١٣ ديسمبر بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتي لم تحصل قيمتها بعد مبلغ ١٧٨٠٠ جنيه .
- ١٥ ديسمبر بلغت الأجور والمرتبات المستحقة عن النصف الأول من الشهر مبلغ ٨٦٠٠ جنيه لم تسدد بعد .
- ١٦ ديسمبر سددت ٥٠٠٠٠ جنيه بشيك للدائنين .
- ١٧ ديسمبر سددت فاتورة مياه وإنارة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه وذلك بشيك .
- ١٨ ديسمبر اشترت بضاعة من شركة المتحدون العرب بمبلغ ٨٥٠٠٠ جنيه سددت منها نقداً ٣٥٠٠٠ جنيه .
- ٢١ ديسمبر بلغت مصروفات الصيانة المسددة نقداً ٢٠٠ جنيه .
- ٢٣ ديسمبر باعت ما تكلفته ٨٠٠٠٠ جنيه من البضاعة بمبلغ ١٣٠٠٠٠ جنيه مقابل الحصول على كمبيالات تستحق بعد شهر .
- ٢٥ ديسمبر سددت نصف المستحق من الأجور والمرتبات .
- ٢٨ ديسمبر باعت جزء من مبانيها بدون ربح أو خسارة بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه .
- ٣٠ ديسمبر سددت الأجور والمرتبات المستحق عن النصف الثاني من الشهر .

## المطلوب :

١ - اعداد قائمة لتحليل العمليات التي قامت بها الشركة خلال الشهر موضحاً فيها الطرف المدين والطرف الدائن لكل عملية والمبالغ والتاريخ .

٢ - بيان اثر هذه العمليات على حسابات الاستاذ التي ظهرت في الميزانية الافتتاحية أو أى حسابات أخرى ليس لها رصيد اقتساحى فى الميزانية العمومية المعدة فى ١٢/١ .

٣ - ترصيد حسابات الاستاذ واعداد ميزان المراجعة كما يظهر فى ١٩٩٣/١٢/٣١ .

## التصريح الرابع :

فيما يلى بعض الأرصدة التي ظهرت بدفاتر شركة الشروق فى ١٩٩٤/١/١ :

٢٥٠٠٠٠ جنيه مبانى ، ١٥٨٠٠ جنيه أثاث وتركيبات ، ٢٧٠٠٠ جنيه أوراق قبض ، ٩٨٠٠٠ جنيه بضاعة ، ١٢٠٠٠ جنيه موردين ، ٣٢٢٠٠ جنيه عملاء ، ١٥٠٠٠ جنيه أوراق دفع ، ٨٥٠٠٠ جنيه نقدية بالخزينة ، ٥٢٠٠ جنيه أرباح محجوزة ؟ جنيه رأس المال .

وقد قامت الشركة خلال شهر يناير بالعمليات التالية :

- ٢ يناير أضافت إلى رأس مالها أحد المبانى البالغ قيمته ١٢٤٢٠٠ جنيه .
- ٤ يناير تعاقدت على استخدام أحد ورش الصيانة المملوكة لشركة الأندلس إعتباراً من ١٥ يناير ١٩٩٤ بإيجار شهرى قدره ٤٢٠ جنيه .
- ٥ يناير تم شراء مواد ومهمات صيانة لإستخدامها خلال الشهر بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه سددت نقداً .
- ٧ يناير إستأجرت الشركة سيارة نقل لإستخدامها فى أداء خدمات لعملائها مقابل إيجار إسبوعى قدره ٥٠٠ جنيه سددت نقداً .
- ٨ يناير إقترضت من بنك النيل ١٥٠٠٠٠ جنيه أودعتها فى حساب جارى لديه .



- ١٠ يناير أدت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١٧٠٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٧٠٠٠ جنيه والباقي على الحساب .
- ١٣ يناير إشترت الشركة أثاث وتركيبات بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه سددت القيمة بشيك .
- ١٥ يناير سددت أجور ومرتببات عن النصف الأول من الشهر مبلغ ٣٠٠٠ جنيه .
- ١٨ يناير باعت بضاعة لعملائها بمبلغ ١١٠٠٠٠ جنيه لم تحصل قيمتها بعد ، وبلغت تكلفة هذه البضاعة ٧٥٠٠٠ جنيه .
- ٢٢ يناير سددت أوراق الدفع .
- ٢٥ يناير سددت مصاريف دعاية وإعلان ٤٠٠٠ جنيه ، ومصاريف مياه وإتار ١٥٠٠ جنيه .
- ٣٠ يناير بلغت الأجور المستحقة عن النصف الثاني من الشهر ٢٠٠٠ جنيه ولم تسدد بعد .

#### المطلوب :

- ١ - إعداد الميزانية الإفتاحية في ١٩٩٤/١/١ وتحديد مقدار رأس المال .
- ٢ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم في دفاتر شركة الشروق .
- ٣ - ترحيل العمليات السابقة إلى حسابات الأستاذ الملائمة .
- ٤ - ترصيد حسابات الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة في ١٩٩٤/١/٣١ .

#### التمرين الخامس :

تكونت شركة الأمل التجارية في أول يوليو ١٩٩٣ برأس مال قدره ٤٠٠٠٠٠ جنيه .

وفيما يلي دليل الحسابات الخاص بالشركة :

رقم الحساب	إسم الحساب	رقم الحساب	إسم الحساب
١٠١	آلات لف وحزم	٢٠١	رأس المال
١٠٢	أثاث وتركيبات	٢٠٢	الأرباح المحجوزة
١٠٣	عدد وأدوات	٢١١	الدائنون
١٠٤	سيارات نقل	٢١٢	أوراق الدفع
١١١	بضاعة	٢١٣	مصرفات مستحقة
١١٢	مصرفات مقدمة	٣٠١	تكلفة البضاعة المباعة
١١٣	أوراق قبض	٣٠٢	أجور ومرتبات
١١٤	عملاء	٣٠٣	مواد ومهمات صيانة
١١٥	نقدية	٣٠٤	إيجار مباني ومكاتب
٤٠١	إيرادات خدمات	٣٠٥	مصرفات عمومية
٤٠٢	مبيعات بضاعة	٣٠٦	وقود وزيوت
٤٠٣	إيرادات متنوعة	٢٠٣	الحساب الختامي

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يوليو ١٩٩٣ .

- ١ يوليو تحضلت قيمة رأس المال نقداً .
- ٢ يوليو قامت الشركة بشراء آلات لف وحزم بمبلغ ٧٩٠٠ جنيه نقداً .
- ٣ يوليو قامت الشركة بأستأجار مكان لمزاولة عملياتها فيه بإيجار شهري قدره ٨٠٠ جنيه تم سداده .
- ٦ يوليو قامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ١١٤٠٠ جنيه ، سدد منها ١٠٣٠٠ جنيه نقداً والباقي يستحق السداد بعد شهر .
- ٧ يوليو إشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه تستحق السداد بعد إسبوع .

- ٩ يوليو بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والمتحصلة نقداً حتى تاريخه ٤٣٩٠ جنيه ومازال يستحق قبل العملاء مبلغ ٢٦٩٠ جنيه .
- ١١ يوليو إتفقت الشركة مع محطة التلفزيون الرئيسية على القيام بالاعلان عن نشاطها خلال شهرى يوليو وأغسطس مقابل ٨٠٠ جنيه وقد قامت الشركة بسداد القيمة بالكامل .
- ١٢ يوليو بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٣٣٥٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٣٥٠٠ جنيه وحصلت الشركة على أوراق قبض بالباقي تستحق بعد ثلاثة أشهر .
- ١٣ يوليو اشترت الشركة سيارة نصف نقل بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه نقداً .
- ١٥ يوليو بلغت المصروفات العمومية المسددة حتى تاريخه ٢٤٥٠ جنيه .
- ١٧ يوليو بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستهلك حتى تاريخه والمسدد قيمته نقداً ١٣١٠ جنيه .
- ١٨ يوليو اشترت الشركة بعض العدد والأدوات لزوم عمليات الصيانة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه على الحساب .
- ١٩ يوليو سددت الشركة قيمة البضاعة المشتراه فى ٧/٧ .
- ٢٠ يوليو اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه سدد منها ٢٥٠٠٠ جنيه نقداً ، وحررت الشركة أوراق دفع بالباقي تستحق بعد إسبوعين .
- ٢١ يوليو باعت الشركة بضاعة لعملائها بمبلغ ٣٨٤٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٨٤٠٠ جنيه والباقي يستحق بعد ١٥ يوم .
- ٢٢ يوليو حصلت الشركة على إيرادات متنوعة من عمليات سمسة وعمولات مختلفة بلغت قيمتها ٥٨٠ جنيه تحصيلت نقداً .
- ٣١ يوليو بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٧٠٠٠ جنيه .
- ٣١ يوليو بلغت المرتبات والأجور المستحقة للعاملين عن الشهر ٧١٠٠ جنيه ، سدد منها حتى تاريخه ٥١٠٠ جنيه .

٣١ يوليو بلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة عن الشهر والمسدد قيمتها نقداً ٢٤٢٠ جنيه .

٣١ يوليو بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ٧/١٠ حتى تاريخه ٥٤٥٠ جنيه ، تحصل منها اليوم ٢٤٥٠ جنيه .

٣١ يوليو بلغت المصروفات العمومية عن النصف الثاني من الشهر ٢٨١٠ جنيه ، سدد منها ٢٣١٠ جنيه .

#### المطلوب :

١ - قم بإجراء قيود اليومية لإثبات العمليات التي قامت بها الشركة خلال الشهر ثم قم بترحيلها لحسابات الأستاذ الخاصة بها .

٢ - قم بإعداد حسابات أستاذ للحسابات الواردة في دليل حسابات الشركة .

٣ - قم بإعداد ميزان المراجعة وتحقق من توازن جانيه .

٤ - قم بإجراء قيود الإقفال اللازمة ثم قم بإعداد الحساب الختامي للشركة .

٥ - قم بإعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال ، وتصوير الميزانية العمومية في

١٩٩٣/٧/٣١ .

#### التمرين السادس :

بدأت شركة الأمل التجارية عملياتها بالميزانية الافتتاحية التي قمت بتصويرها

في التمرين السابق مباشرة في ١/٨/١٩٩٣ .

وفيما يلي ملخص للعمليات التي قامت بها الشركة خلال شهر أغسطس :

٢ أغسطس زادت الشركة رأس مالها بمقدار ٩٠٠٠٠ جنيه نقداً .

٤ أغسطس سددت الشركة المصروفات المستحقة من الشهر السابق ، وسددت

الإيجار عن الشهر الحالي .

٩ أغسطس حصلت الشركة مبلغ ٥٧٠٠ جنيه من العملاء .



- ١٢ أغسطس زادت الشركة رأس مالها بمقدار ٩٠٠٠٠ جنيه نقداً .
- ١٤ أغسطس اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه على الحساب .
- بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٦١٩٠ جنيه تحصل منها نقداً ٤١٩٠ جنيه .
- ١٧ أغسطس بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٤٦٧٠٠ جنيه ، تحصل منها ٢١٢٠٠ جنيه .
- ٢٠ أغسطس سددت الشركة أوراق الدفع المستحقة عليها في ذلك التاريخ ( ١٠٠٠٠ جنيه ) .
- ٢٣ أغسطس اشترت الشركة عدداً وأدوات إضافية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه نقداً وسددت ثمن العدد والأدوات التي تم شراؤها في الشهر السابق .
- ٢٦ أغسطس سددت الشركة لدائنها مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، وحصلت من عملائها ١٠٠٠٠ جنيه .
- ٢٨ أغسطس بلغت المصروفات العمومية عن الشهر ٤٣٥٠ جنيه ، سدد منها ٤١٠٠ جنيه .
- ٣٠ أغسطس بلغت مبيعات البضاعة عن النصف الثاني من الشهر ٣٢٣٠٠ جنيه ، منها ٢٢٢٠٠ نقداً والباقي على الحساب .
- ٣٠ أغسطس بلغت المربيات والأجر المستحقة والمسددة بالكامل عن الشهر ٤٥٠٠ جنيه ، وبلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة والتي لم تسدد قيمتها بعد ٨٨٠ جنيه .
- ٣٠ أغسطس بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٠٢٠٠ جنيه .
- ٣٠ أغسطس بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ٨/١٤ حتى تاريخه ١٠٩٠٠ جنيه لم يتحصل منها شيء ، كما بلغت الإيرادات المتنوعة ١٣١٠ جنيه تحصلت نقداً .

## المطلوب :

- ١ - بالاستعانة بدليل الحسابات الوارد في التمرين السابق قم بفتح حسابات الاستاذ وإثبات الأرصدة الواردة في الميزانية الإفتاحية لشهر أغسطس فيها .
- ٢ - قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات شهر أغسطس ثم قم بترحيلها لحسابات الاستاذ الملائمة .
- ٣ - قم بإعداد ميزان المراجعة ، وإجراء قيود الإقفال اللازمة لإعداد الحساب الختامي .

## التمرين السابع :

فيما يلي قيود الإقفال وميزان المراجعة بعد الإقفال لشركة المعلمين للخدمات والتجارة :

أولاً قيود الإقفال :

١٩٩٤/٧/٣١	من مذكورين :		
	حـ/ مبيعات بضاعة		٢٨٠٠٠
	حـ/ مبيعات الخدمات		٣٦٧٤٠
	حـ/ إيرادات متنوعة		٣٢٦٠
	إلى حـ/ الحساب الختامي	٦٨٠٠٠	
	من حـ/ الحساب الختامي		٢٧٥٠٠
	إلى مذكورين :		
	حـ/ الأجور والمرتبات	١٤٢٢٠	
	حـ/ المصروفات الإدارية	٢٢٣٠	
	حـ/ مصروفات الصيانة	٣٥٥٠	
	حـ/ مصروفات الدعاية والإعلان	١٤٠٠	
	حـ/ المياه والإنارة	٤٠٠	
	حـ/ الوقود والزيوت والقوى المحركة	٢٥٠٠	
	حـ/ القوائد المدينة على القروض	٢٠٠	
	حـ/ مصروفات التأمين ضد الحريق	١٠٠٠	
	حـ/ الإيجار	٢٠٠٠	
١٩٩٤/٧/٣١	من حـ/ الحساب الختامي		؟
؟	إلى حـ/ الأرباح المحجوزة	؟	

ثانياً : ميزان المراجعة بعد الإقفال :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	إسم الحساب
٥٦٠٠٠		أراضي
٤٢٠٠٠		مباني
٦٨٠٠٠		آلات ومعدات
٤٠٠٠٠		عملاء
١٠٠٠		أوراق قبض
١٤٣٠٠٠		نقدية
	٢	رأس المال
	٦٤٥٠٠	الأرباح المحجوزة
	٨٣٥٠٠	دائنون
	٥٢٠٠٠	قرض البنك
٣٥٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	

المطلوب :

- ١ - قم باستكمال قيود الإقفال وميزان المراجعة بعد الإقفال .
- ٢ - قم بإعداد ميزان المراجعة قبل الإقفال .
- ٣ - قم بإعداد الحساب الختامي عن الشهر والميزانية العمومية كما تظهر نهاية الشهر .

التمرين الثامن :

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة قبل وبعد الإقفال لإحدى الشركات التجارية في ١٩٩٣/١٢/٣١

أولاً : ميزان المراجعة قبل الإقفال في ١٩٩٣/١٢/٣١ .

مباني ومخصص إهلاك مباني	١٢٠٠٠	٩٧٠٠٠
إهلاك مباني		٦٠٠٠
أثاث وتركيبات ومخصص إهلاك	٥٠٠٠	٤٥٠٠٠
إهلاك أثاث وتركيبات		٥٠٠٠
أجور ومرتبات	٢٠٠٠	١٧٠٠٠
مياه وإنارة		١٥٠٠
تكلفة بضاعة مباعه ، مبيعات بضاعة	٦١٠٠٠	٣٨٠٠٠
مصرفات بيعية		٤٠٠٠
إيرادات متنوعة	١٥٠٠٠	
أرباح محجوزة	٤٠٠٠	

ثانياً : ميزان المراجعة بعد الإقفال في ١٩٩٣/١٢/٣١ :

مباني ومخصص إهلاك	١٢٠٠٠	٩٧٠٠٠
أثاث وتركيبات ومخصص إهلاك	٥٠٠٠	٤٥٠٠٠
أجور ومرتبات مستحقة	٢٠٠٠	
أرباح محجوزة	٩	

المطلوب :

إجراء قيود الإقفال التي تعتقد أن المحاسب قام بإعدادها في ١٩٩٣/١٢/٣١ وتحديد صافي ربح أو خسارة الفترة ورصيد الأرباح المحجوزة بعد الإقفال .





## الفصل السادس

في

### المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية الحسابات

#### ١ - مقدمة وخطة الفصل :

تعرضنا في الفصل السابق إلى كيفية تحليل العمليات التابعة والمنجزة إلى طرفيها المدين والدائن وفقاً لقاعدة القيد المزدوج ، وعرفنا كيف يتم إثبات هذه العمليات في حسابات الأستاذ التي قسمناها إلى مجموعتين أحدهما مدينة بطبيعتها ( وتشمل حسابات الأصول والمصروفات ) والآخرى دائنة بطبيعتها ( وتشمل حسابات الخصوم والإيرادات ) . وانتقلنا بعد ذلك إلى دورة الإجراءات المحاسبية التي يمكن بانتهائها التعرف على نتائج عمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من ربح أو خسارة ، وتحديد مركزه المالي في نهاية الفترة . وإذا كانت عمليات المشروع مستمرة على مدى عدة فترات محاسبية ، فإن أمر تحديد نتيجة نشاطه من ربح أو خسارة على وجه الدقة يقتضى الانتظار حتى انتهاء حياة المشروع بصفة نهائية . غير أن الوقوف على مدى تقدم المشروع في تحقيق أهدافه التي انشئ من أجلها تعتبر من الأمور الضرورية التي يهتم بها المديرون والمستثمرون والجهات الخارجية ، وهو الأمر الذي يتطلب ضرورة توفير معلومات محاسبية عن نتائج عمليات المشروع وتحديد مدى نجاحه في تحقيق أهدافه على فترات زمنية متقاربة . وقد اطلقنا على كل من هذه الفترات اصطلاح « الفترة المحاسبية » . وتعتبر هذه المعلومات ذات أهمية كبيرة في اتخاذ الكثير من القرارات في الوقت المناسب . ومن بين هذه القرارات ، قرارات التوسع أو الانكماش

فى نشاط المشروع ، وقرارات التحول إلى أنشطة أخرى جديدة أو الاستمرار فى النشاط الحالى ، وما إلى ذلك . ولهذه الاسباب وغيرها يتم اعداد الحسابات الختامية لكل فترة محاسبية والميزانية العمومية فى نهايتها .

هذا ويقتضى اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى نهاية كل فترة محاسبية افتراض توقف نشاط المشروع أو انقطاعه فى ذلك التاريخ حتى يمكن قياس نتائج نشاطه عن الفترة . ويتطلب هذا الانقطاع أو التوقف المفترض ضرورة ان تتم تسوية أرصدة الحسابات المستمرة ، كما سيأتى شرحها لاحقاً لما يجب ان تكون عليه فى ذلك التاريخ حتى تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات التى تخص الفترة المحاسبية بما يتعلق بها من مصروفات لأغراض قياس نتيجة نشاط المشروع عن الفترة قياساً سليماً . وترجع الحاجة إلى إجراء تسوية العمليات المستمرة فى نهاية الفترة المحاسبية إلى بعض أو كل الاسباب التالية :

( أ ) تحول الأصول إلى مصروفات خلال الفترة المحاسبية ، سواء كان ذلك بصفة كلية أو جزئية عن طريق إستخدامها أو استفاد خدماتها فى مزاوله نشاط المشروع .

( ب ) الزيادة المستمرة للمصروفات مقابل زيادة الالتزامات دون اثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية .

( ج ) الزيادة المستمرة فى اكتساب الإيرادات التى أدت إلى زيادة الأصول والالتزامات بتحصيل قيمتها مقدماً .

( د ) الزيادة المستمرة فى الإيرادات مقابل زيادة الأصول دون اثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية .

لذلك سوف نتناول فى هذا الفصل إجراءات تسوية الحسابات اللازمة لتحقيق المقابلة السليمة لإيرادات الفترة المحاسبية بما يتعلق بها من مصروفات ، حيث نبدأ بالتعرف على العمليات التامة والمنجزة وتحديد ما إذا كانت مستمرة أم متتية ، وننتقل إلى معالجة تحول الأصول إلى مصروفات ، والمصروفات المقدمة ، وتكلفة البضاعة

المباغة ، وتكلفة المواد والمهمات المستخدمة ، ثم نتعرض للديون المعنوية من أرصدة حسابات العملاء ، وإهلاك الأصول الثابتة ، والمصروفات والإيرادات المستحقة ، وننتهي بملخص آثار إجراءات تسوية العمليات المستمرة وورقة العمل . وسوف تكون إجراءات التسوية في هذا الفصل في أبسط صورها على أن تترك المعالجة التفصيلية المتعمقة لما سوف يرد فيما بعد .

## ٢ - العمليات التامة والمنجزة والعمليات المنتهية الآثار والعمليات مستمرة الآثار :

تطلب المقابلة السليمة لإيرادات الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات ، في ظل استمرار نشاط المشروع على مدى عدد غير معروف من الفترات المحاسبية ، ضرورة تحديد نصيب الفترة التي يتم إعداد الحساب الختامي عنها من إيرادات ومصروفات تحديداً دقيقاً . والواقع أن عمليات الإيرادات والمصروفات تتم على مدار الفترة ويتم إثباتها دفترياً وترجيلها لحساباتها إذا كانت تامة ومنجزة ، كما سبق وذكرنا .

غير أن العمليات التامة والمنجزة التي تقع خلال الفترة المحاسبية ( أو لهذا الغرض في فترات محاسبية سابقة ) قد تنتهي الآثار المترتبة عليها خلال الفترة المحاسبية أو قد تمتد آثارها لتغطي عدداً من الفترات المحاسبية . وسوف نطلق على الأولى العمليات المنتهية ونطلق على الثانية العمليات المستمرة .

والعمليات المنتهية هي التي تقع خلال الفترة المحاسبية وتنتج كل آثارها خلال نفس الفترة . فمجرد شراء البضاعة مثلاً ، ولو تمت نقداً تعتبر في حد ذاتها عملية تامة ومنجزة ولكنها غير منتهية الآثار . ذلك لأن البضاعة يتم شرائها لأغراض إعادة بيعها بغية تحقيق أرباح من وراء ذلك . فما لم يتم بيع البضاعة لتنتج كل الآثار المتبقية من شرائها لأغراض إعادة بيعها تكون عملية الشراء غير منتهية الآثار . والعمليات المنتهية الآثار خلال الفترة المحاسبية تنطوي على ما يتم سداده نقداً من مصروفات مقابل خدمات تم الحصول عليها بالفعل ، كالحصول على خدمات العاملين وسداد الأجور



مقابل ذلك ، أو الحصول على خدمات المبنى المستأجر مقابل سداد الإيجار (الأجرة) ، وما يتم الحصول عليه نقداً من إيرادات مقابل خدمات أدت بالفعل أو أصول يتم شرائها لأغراض إعادة بيعها ويتم بيعها بالفعل . أما إذا كان العاملون قد أدوا الخدمات في الفترة المحاسبية ولم يحصلوا على الأجرة إلا في الفترة التالية ، أو كانت البضاعة قد تم بيعها لعملاء خلال الفترة المحاسبية ولم تحصل قيمتها إلا في الفترة أو الفترات التالية ، فإن العملية وإن كانت تامة ومنجزة إلا أن آثارها قد امتدت للفترة التالية ، وبالتالي فهي غير منتهية الآثار خلال الفترة المحاسبية التي وقعت فيها .

وحيث أنه يكون لكل عملية تامة ومنجزة يتم إثباتها دفترياً طرفان ، فإنها قد تكون منتهية الآثار في أحد طرفيها ومستمرة الآثار في الطرف الآخر . ف شراء آلات نقداً مثلاً يؤدي إلى جعل حساب الآلات في الأصول مديناً ويؤدي إلى جعل حساب النقدية في الأصول أيضاً دائناً . وهذه العملية من حيث آثارها على النقدية فهي منتهية ، فقد نقصت النقدية بـ ثمن الآلات وانتهى الأمر . أما بالنسبة للآلات فهي غير منتهية فالآلات لا يتم شراءها لمجرد الرغبة في ذلك ، وإنما يتم شراءها لأغراض استخدامها في عمليات الوحدة المحاسبية عادة لعدد من الفترات المحاسبية . فهي تنتج خدماتها على مدار عدد من الفترات المحاسبية ومن ثم فهي عملية مستمرة ما دامت الآلات يمكن استخدامها لتحقيق أهداف الوحدة المحاسبية . أما إذا كان قد تم شراء الآلات مقابل سداد قيمتها آجلاً ( دفعة واحدة أو بالتقسيط ) ، وامتد هذا الأجل للفترة المحاسبية التالية فإن كل من الآلات والالتزام بسداد قيمتها مستقبلاً يعتبر منتجاً لآثار مستقبلية تستمر إلى ما بعد إنتهاء الفترة المحاسبية ، ومن ثم فكلاهما مستمر . هذا بينما سداد الأجر نقداً تعتبر من العمليات المنتهية بكلا طرفيها كما سبق ذكره .

فالعلاقات المستمرة إذن هي التي تعتمد الآثار المترتبة على أحد طرفيها أو كلاهما إلى فترات محاسبية مقبلة بالاضافة إلى إمكانية استفادة الفترة المحاسبية التي تمت وأنجزت فيها بصفة جزئية من هذه الآثار . وتصبح المشكلة هي تجزئة هذه الآثار على الفترات المحاسبية المستفيدة منها ، حتى تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات التي تخص فترة معينة بالمصروفات التي تتعلق بها . ومن هنا تنشأ الحاجة إلى إجراء التسويات

اللازمة فى نهاية الفترة المحاسبية على الحسابات التى تنطوى على عمليات مستمرة بغية تحديد نصيب الفترة المحاسبية من آثارها وما يخص الفترات التالية .

وسوف نتناول هذه التسويات فى النقاط الأربعة السابق ذكرها وهى كالآتى :

- **تحويل الأصول إلى مصروفات** خلال الفترة المحاسبية ، بصفة جزئية أو بصفة كلية ، عن طريق استخدامها أو استنفاد خدماتها فى مزاولة نشاط المشروع .

- **المصروفات المستحقة** : وهى تمثل الزيادة المستمرة للمصروفات مقابل زيادة الالتزامات دون إثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية .

- **الإيرادات المقدمة** : وهى تمثل الزيادة المستمرة فى اكتساب الإيرادات التى أدت إلى زيادة الأصول والالتزامات ، بتحصيل قيمتها مقدماً .

- **الإيرادات المستحقة** : وهى تمثل الزيادة المستمرة فى الإيرادات مقابل زيادة الأصول دون إثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية .

وسوف نتناول كل من هذه النقاط على النحو التالى :

## ٢ - ١ تحويل الأصول إلى مصروفات :

يتم اقتناء الأصول (شراؤها) لأغراض الاستعانة بخدماتها فى تأدية عمليات المشروع ، أو لأغراض الاتجار فيها ، كما تنشأ الأصول نتيجة مزاولة المشروع لأنشطته المختلفة . فإذا كان الأصل من الأصول الثابتة ، فإن استخدامه فى عمليات المشروع لفترة محاسبية معينة يؤدى إلى نقص عمره الإنتاجى بمقدار الفترة المحاسبية ، وبالتالي يؤدى إلى نقص قيمته عما كانت عليه فى بداية الفترة المحاسبية ، ولما كانت هذه الخدمات تساهم فى تحقيق الإيرادات ، فإن تكلفتها لا بد وأن تحمل لتلك الإيرادات . ومن ثم يصبح من اللازم تحويل هذه التكلفة التى نفدت إلى مصروف .

أما إذا كان الأصل من الأصول المتداولة ، فإنه قد يستنفد بالكامل أو بصفة جزئية فى مزاولة نشاط المشروع . فالبضاعة مثلاً عندما يتم شراؤها لأغراض الاتجار فيها تزيد من مقدار الأصول بزيادة المخزون منها . وعندما يتم بيعها فإن المخزون منها ينقص بمقدار ما تم بيعه ، ومن ثم تتحول تكلفة ما تم بيعه من بضاعة إلى مصروف .

كذلك بالنسبة لكل عناصر المصروفات التي يتم سدادها مقدماً لتغطي أكثر من الفترة المحاسبية الجارية ، فهي عند السداد ليست مصروفاً حيث تتحول إلى مصروف على مدار عدد من الفترات المحاسبية . وإنما هي أصل من الأصول الذي يؤدي إلى توفير خدمات مستقبلية عند سداد قيمته .

ويتناول هذا البند إجراءات التسوية المرتبطة بتحول الأصول إلى مصروفات على النحو التالي :

#### ٢ - ١ - ١ المصروفات المقدمة :

تشمل المصروفات المقدمة على كل عناصر المصروفات التي تتمثل في الغالب في مقابل الحصول على خدمات والتي يتم سداد قيمتها قبل الحصول على الخدمات المتوقعة منها . ومن أمثلة المصروفات المقدمة ، الإيجار الذي يسدد مقدماً في انتظار الحصول على خدمات الشيء المستأجر ، وأقساط التأمين المسددة مقدماً في انتظار الاستفادة بغطاء التأمين لفترة زمنية لاحقة ، والفوائد المسددة مقدماً ، والاقساط المسددة مقدماً من تحت حساب المياه والانارة ، والمبالغ المسددة لجهات الاعلام المختلفة من تحت حساب الدعاية والاعلان عن نشاط المشروع لمدة تزيد عن الفترة المحاسبية الحالية .

ولنفترض مثلاً أن شركة راشد للتجارة تستأجر المكان الذي تزاوّل فيه عملياتها التجارية مقابل إيجار سنوي قدره ٢٤٠٠ جنيه يسدد دفعة واحدة في أول إبريل من كل سنة مقدماً . ولنفترض أن الشركة تكونت في أول إبريل ١٩٩٣ ، على أن تنتهي الفترة المحاسبية الأولى في ١٩٩٣/١٢/٣١ ثم تصبح الفترة المحاسبية بعد ذلك سنة ميلادية كاملة تبدأ في ١/١ وتنتهي في ١٢/٣١ من كل عام .

فعندما تقوم الشركة بسداد الإيجار عن السنة في ١٩٩٣/٤/١ يمكن للمحاسب أن يقوم بإجراء القيد الآتي :



١٩٩٣/٤/١

من حـ/ الايجار

٢٤٠٠

إلى حـ/ النقدية

٢٤٠٠

سداد الايجار عن سنة ابتداء من ١٩٩٣/٤/١

ويتم ترحيل طرفي القيد حيث يجعل حساب الايجار مدينياً ، ويجعل حساب النقدية دائناً . وفي ١٩٩٣/١٢/٣١ ، بعد ترصيد الحسابات واعداد ميزان المراجعة ، يتم اقفال حساب الايجار بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه ضمن حسابات المصروفات الأخرى في الحساب الختامي طبقاً للأجراءات السابق عرضها في الفصل المتقدم ، ذلك باعتبار حساب الايجار من حسابات المصروفات . وتكون النتيجة طبعاً أن تتحمل إيرادات الفترة المحاسبية المكونة من تسعة أشهر (٤/١ إلى ١٩٩٣/١٢/٣١) الايجار الخاص بأنتى عشر شهراً منها ثلاثة أشهر تقع في الفترة المحاسبية التي تبدأ في ١٩٩٤/١/١ . وهذا لا يعد بمثابة مقابلة سليمة لإيرادات الفترة بما يتعلق بها من مصروفات .

وللتغلب على هذه المشكلة يمكن أن يقوم المحاسب بتسوية حساب الايجار في نهاية الفترة المحاسبية ليحدد بالضبط ما يخص الفترة المحاسبية ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة . فما يخص الفترة المحاسبية يعتبر من بنود مصروفاتها ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة يعد من الأصول الواجب إظهارها في الميزانية العمومية . وحيث أن ما يخص الفترة المحاسبية المنقضية في مثالنا الجارى هو إيجار تسعة أشهر ، بينما رصيد حساب الايجار يمثل إيجار سنة كاملة ، فإنه يصبح من الواجب انقاص حساب الايجار بما يعادل إيجار ثلاثة أشهر ، وذلك قبل إقفاله في الحساب الختامي ويتم ذلك بإجراء القيد التالى :

١٩٩٣/١٢/٣١

من حـ/ الايجار المقدم (أصل)

٦٠٠

إلى حـ/ الايجار (مصرف)

٦٠٠

تسوية حساب الايجار لتحديد ما يخص

الفترة المحاسبية



ويترتب على ترحيل هذا القيد أن يصبح رصيد حساب الإيجار مدينياً بمبلغ ١٨٠٠ جنيه تمثل إيجار تسعة أشهر ويتم إقفاله على الحساب الختامي ، بينما يصبح رصيد حساب الإيجار المقدم والذي تستفيد منه الفترة التالية مدينياً بمبلغ ٦٠٠ جنيه ويعتبر من حسابات الأصول ، حتى يتحول إلى مصروف في الفترة التالية . ويظهر حسابي الإيجار والإيجار المقدم في هذه الحالة على الصورة التالية :

منه	حـ / الإيجار	له
٢٤٠٠	٩٣/٤/١ إلى حـ / النقدية	٩٣/١٢/٣١ من حـ / الإيجار المقدم
		٩٣/١٢/٣١ من حـ / الحساب الختامي
٢٤٠٠		٢٤٠٠

منه	حـ / الإيجار المقدم	له
٦٠٠	٩٣/١٢/٣١ إلى حـ / الإيجار	٩٣/١٢/٣١ رصيد (ميزانية)
٦٠٠		٦٠٠

ورغم أن هذا الاجراء يحقق الهدف من تحميل إيرادات الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات ، إلا أنه ليس بالاجراء المنطقي . فالأصول شيء موجود والمصروفات شيء قد نقد بعد أن كان موجوداً . ومن المنطقي أن يتحول جزء من الأصول إلى مصروفات عندما تستنفد هي أو تستنفد خدماتها المحددة لقيمتها بصفة جزئية . فالسيارة المستعملة تنخفض قيمتها نتيجة استعمالها ولكنه لا يمكن إرجاع المستعمل من خدماتها إليها لتعود جديدة من جديد . ويترتب على ذلك أنه بدلاً من اعتبار المصروف المقدم مصروفاً عند سداذه ، وحيث لم يتم الحصول على الخدمات

المنتظرة من سداده ، فهو أولى بالاعتبار أصلاً من الأصول القادرة على توفير الخدمات مستقبلياً . وترتيباً على ذلك فإنه بدلاً من إجراء قيد سداد الايجار مقدماً عن طريق جعل حساب الايجار مدينياً ، فإنه يتعين على المحاسب أن يقوم باثبات الايجار مقدماً بإجراء القيد التالى :

٢٤٠٠ من حـ/ الايجار المقدم (أصل) ١٩٩٣/٤/١

٢٤٠٠ إلى حـ/ التقديرات

إثبات سداد الايجار مقدماً عن سنة

من ١٩٩٣/٤/١

وبترحيل طرفى القيد يصبح حساب الايجار المقدم ، وهو من حسابات الأصول ، مدينياً بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه . وإذا ظل الأمر على ذلك حتى اعداد ميزان المراجعة فى نهاية الفترة المحاسبية وإقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى الحساب الختامى ، فإن إيرادات الفترة لن تتحمل بنصيبها من الايجار . ويلزم الأمر فى هذه الحالة تسوية حساب الايجار المقدم ، وهو من الأصول لمعرفة ذلك الجزء الذى تحول منه إلى مصروف يخص الفترة المنقضية وذلك الجزء الذى يبقى فى الأصول ليخدم فترات تالية . كل ذلك بحيث تتحمل الفترة بما يخصها من تكلفة هذا الأصل التى تحولت إلى مصروفات خلالها ، ويتم بإجراء قيد التسوية الآتى فى نهاية الفترة المحاسبية .

١٨٠٠ من حـ/ الايجار ١٩٩٣/١٢/٣١

١٨٠٠ إلى حـ/ الايجار المقدم

تحميل حساب الايجار بما يخص الفترة من

ايجار تم سداده مقدماً

ويترتب على ترحيل القيدتين السابقين أن يظهر حسابى الايجار والايجار المقدم كالآتى :

منه	حساب الايجار المقدم	له
٢٤٠٠	٩٣/٤/١ إلى ح/ النقدية	٩٣/١٢/٣١ من ح/ الايجار
		رصيد (ميزانية)
٢٤٠٠		١٨٠٠
		٦٠
		٢٤٠٠

منه	حساب الايجار	له
١٨٠٠	٩٣/١٢/٣١ إلى ح/ الايجار المقدم	

ثم يقفل حساب الايجار في الحساب الختامي ضمن حسابات المصروفات بقيود الاقفال السابق شرحها . ويظهر رصيد حساب الايجار المقدم في الميزانية العمومية كأصل من الأصول المتداولة ، حتى تتم تسويته في الفترة المحاسبية التالية مع حساب الايجار . ويظهر حسابي الايجار ، والايجار المقدم في ١٩٩٤/١٢/٣١ بعد إجراء قيد التسوية وقيد الاقفال كما يلي :

منه	حساب الايجار المقدم	له
٦٠٠	٩٤/١/١ رصيد	٩٤/١٢/٣١ من ح/ الايجار
٢٤٠٠	٩٤/٤/١ إلى ح/ النقدية	٩٤/١٢/٣١ رصيد
٣٠٠٠		( ميزانية )
		٢٤٠٠
		٦٠٠
		٣٠٠٠

منه	ح/ الايجار	له
٢٤٠٠	٩٤/١٢/٣١ إلى ح/ الايجار المقدم	٩٤/١٢/٣١ من ح/ الحساب الختامي
٢٤٠٠		٢٤٠٠

( عليك أن تقوم بانجراء قيود اليومية التى تم نرحيلها لهذين الحسابين )

ولا شك فى أفضلية الطريقة الأخيرة منطقياً لمعالجة المصروفات المقدمة فى الحياة العملية . وعند سداد المصروف مقدماً يصبح من مكونات الأصول إلى أن تستنفد الخدمات التى أدت إلى سداده ، فتتم تسويته فى نهاية الفترة المحاسبية فى حساب المصروف الخاص به . وما ينطبق على الأيجار المقدم ، ينطبق على أقساط التأمين المقدمة والفوائد المدينة المقدمة أو أى عنصر من عناصر المصروفات الأخرى التى يتم سدادها مقدماً وتغطى أكثر من فترة محاسبية واحدة . وسوف نعاود معالجة المصروفات المقدمة بصورة أكثر تفصيلاً فيما بعد .

## ٢ - ١ - ٢ تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد والمهمات المستخدمة :

تعتبر البضاعة والمواد والمهمات التى تقع فى حيازة الوحدة المحاسبية ومن ممتلكاتها فى لحظة زمنية معينة من أصولها . وعندما يتم شراء البضائع لأغراض الاتجار فيها أو المواد والمهمات لأغراض استخدامها فى مزاولة الأنشطة المختلفة الموحدة فإن ذلك يزيد مخزون الوحدة من هذه الأصول ، وعندما يتم بيع البضاعة ، أو جزء منها ، أو يتم استخدام المواد والمهمات أو جزء منها ، فإن مخزون الوحدة من هذه الأصول ينقص بمقدار ما تم بيعه أو استخدامها . وبمعنى آخر فإن هذه الأصول تتحول إلى مصروفات تتعلق بالحصول على إيرادات الفترة المحاسبية بمقدار ما يطرأ عليها من نقص نتيجة البيع أو الاستخدام .

وفيما يختص بالبضاعة ، فإننا نرى أن تعرضنا لحساب تكلفة البضاعة المباعة . وعندما يتم شراء البضاعة يجعل حساب البضاعة مدينياً ( وهو من حسابات الأصول ) مقابل جعل حساب النقدية أو الدائرون دئناً بالقيمة على حسب كون العملية بيعت نقداً أو على الحساب أو بصورة مختلطة . وعندما تتحدد تكلفة البضاعة التى تم بيعها يجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة ( وهو من حسابات المصروفات ) مدينياً بهذه التكلفة مقابل جعل حساب البضاعة ( وهو من حسابات الأصول ) دائئياً بها ، هذا ولم نتعرض لكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة ولن نتعرض لها هنا أيضاً ، وإنما سوف نرجىء معالجتها لما بعد . ويعتبر القيد الذى يجعل حـ/ تكلفة البضاعة المباعة مدينياً و



ح/ البضاعة دائماً من قيود التسوية .

وما ينطبق على البضاعة ينطبق أيضاً على المواد والمهمات . فعند شراء المواد والمهمات تعتبر من حسابات الأصول . ولنفترض مثلاً أن شركة عتتر للتجارة قامت بشراء مواد ومهمات خلال الفترة المحاسبية بمبلغ ٩٨٠٠ جنيه منها ٥٤٠٠ نقداً والباقي على الحساب فيكون القيد اللازم لاثبات هذه العملية كالآتي :

٩٨٠٠ من ح/ المواد والمهمات (أصول) تاريخ الشراء

إلى مذكورين :

٥٤٠٠ ح/ النقدية

٤٤٠٠ ح/ الدائنون ( الموردون )

إثبات شراء مواد ومهمات نقداً وعلى الحساب

ولو فرض أنه في نهاية الفترة المحاسبية وجد أن المواد والمهمات المستخدمة بلغت تكلفتها ٦٨٠٠ جنيه - وسوف نترك كيفية تحديد هذه التكلفة لما يرد فيما بعد - فإنه يلزم في هذه الحالة انقاص الأصول بهذه التكلفة وزيادة المصروفات بها . ويتم ذلك بإجراء قيد التسوية الآتي :

٦٨٠٠ من ح/ المواد والمهمات المستخدمة (مصروفات) تاريخ نهاية

٦٨٠٠ إلى ح/ المواد والمهمات ( أصول ) الفترة

تسوية حساب المواد والمهمات بما

تم استخدامه منها

وترحيل هذين القيدين للحسابات الخاصة بهما يظهر حسابي المواد والمهمات، والمواد والمهمات المستخدمة كالآتي :

منه	ح/ المواد والمهمات	له
٩٨٠٠ إلى مذكورين	٦٨٠٠ من ح/ المواد والمهمات المستخدمة	تاريخ الشراء
	٣٠٠٠ رصيد	آخر الفترة
	٩٨٠٠ (موزانة)	آخر الفترة

منه	حـ / المواد والمهمات المستخدمة	له
٦٨٠٠	إلى حـ / المواد والمهمات	تاريخ آخر الفترة

ثم يقفل حساب المواد والمهمات المستخدمة في الحساب الختامي ، ويظهر رصيد المواد والمهمات في الميزانية في نهاية الفترة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

## ٢ - ١ - ٣ الديون المعدومة :

تنشأ حسابات العملاء (أصول) من قيام الوحدة المحاسبية بأداء خدماتها لهم أو بيع بضائعها أو منتجاتها إليهم دون تحصيل قيمة هذه الخدمات أو المبيعات عند تمام عملية البيع . فعادة ما تسمح الشركات المختلفة بتسهيلات ائتمانية لعملائها تمكنهم من سداد قيمة البضائع والخدمات التي يحصلون عليها في تاريخ لاحق . وبالتالي تكون عملية البيع تامة ومنجزة ومنتوية في أحد طرفيها حيث تسلم العميل البضاعة ، وأثارها مستمرة في الطرف الآخر حيث ما زال العميل مديناً بالقيمة . وطبقاً للأعراف المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فإن الإيرادات تتحقق بتمام واقعة البيع ، ومع ذلك فقد يتوقف بعض هؤلاء العملاء عن سداد مستحقات الوحدة المحاسبية عليهم لسبب أو لآخر بما يؤدي إلى خسارة الوحدة لهذه المبالغ المستحقة بصفة كلية أو جزئية . ولذلك فإنه تطبيقاً لعرف الحيطة والحذر ، يتم في نهاية كل فترة محاسبية تقدير الديون المستحقة قبل العملاء والتي يكون أمر تحصيلها مشكوكاً فيه ، ويحمل الحساب الختامي بهذه القيمة المقدرة . ويطلق على المبالغ التي يتم التحقق من عدم امكانية تحصيلها من العملاء اصطلاح ( الديون المعدومة ) ، وتعد من الخسائر التي يمكن معالجتها معالجة المصروفات ، أما الديون التي يكون أمر تحصيلها من العملاء مشكوكاً فيه فيطلق عليها الديون المشكوك في تحصيلها وتعتبر الديون المشكوك فيها خسائر محتملة تعالج معالجة المصروفات . غير أن المبلغ الذي يتم تقديره للديون المشكوك في تحصيلها من العملاء من مبيعات الفترة المحاسبية يحمل لحساب الديون المشكوك فيها تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر على أن يكون الطرف المقابل من القيد هو حساب يخصص للديون المشكوك فيها ويطلق عليه « مخصص الديون المشكوك فيها » .

وسوف تترك طرق تحديد الديون المشكوك فيها وأمر معالجة الديون المعدومة للتعرض لها بالتفصيل فى مكان لاحق ، وسوف نكتفى هنا بإجراء قيود التسوية على افتراض أن قيمة الديون المشكوك فيها قد تم تحديدها .

ولنفرض مثلاً رصيد العملاء فى نهاية الفترة المحاسبية لشركة ما قد بلغ ٩٣٢٠٠ جنيه . غير أنه وجد أن من بين هؤلاء العملاء من يبلغ المستحق عليهم ٢٤٥٠ جنيه يعد مشكوكاً فى تحصيله عن مبيعات تمت على الحساب خلال الفترة المحاسبية ، فيجعل حساب الديون المشكوك فيها مديناً وحساب مخصص الديون المشكوك فيها دائناً بمبلغ ٢٤٥٠ جنيه كالآتى :

٢٤٥٠	من حـ / الديون المشكوك فيها	تاريخ نهاية
٢٤٥٠	إلى حـ / مخصص الديون المشكوك فيها	الفترة
تكوين مخصص للديون المشكوك فى		
تحصيلها من مبيعات الفترة المحاسبية		

ونظراً لأن الديون المشكوك فيها تعالج كحسابات المصروفات ، فإنها تقفل فى الحساب الختامى . ولما كانت هذه الديون لم يتم التحقق من اعدامها بعد ، فإن اقبالها فى الحساب الختامى يعنى تحميل ايرادات الفترة بمبلغ يخصص لمقابلة هذه الديون المشكوك فيها عندما يتم اعدامها فعلاً . ويعتبر المخصص من الحسابات الدائنة بطبيعتها ويظهر فى الميزانية العمومية إما فى جانب الخصوم بنفس إشارته وهى طريقة غير مستحبة للمعرض ، أو مطروحاً من حسابات العملاء فى جانب الأصول طرحاً شكلياً ، وهى الطريقة المفضلة . وبالتالي يكون صافى حسابات العملاء بعد طرح المخصص ممثلاً للحسابات الجيدة . وعندما يتم التحقق من اعدام دين فى الفترة أو الفترات اللاحقة ، فإن وجود المبلغ الخاص به فى حسابات العملاء يفقد ما يبرره من إمكانية تحصيله فيما بعد . ويترتب على ذلك ضرورة استبعاد هذا المبلغ من حسابات العملاء وذلك يجعلها دائنة به مقابل جعل حـ / مخصص الديون المشكوك فيها مديناً .

وتظهر حسابات العملاء والديون المشكوك فيها ومخصص الديون المشكوك فيها فى نهاية الفترة المحاسبية للمثال الوارد بعاليه كما يلى :

منه			ح/ العملاء			له		
XXX	إلى ح/ مبيعات البضاعة	XXXX	من ح/ النقدية	XXXX	.....	تاريخ نهاية الفترة		
	(مبيعات الفترة الآجلة)	XXXX	(المتحصل نقداً خلال الفترة)					
XXX	إلى ح/ مبيعات الخدمات	91200	رصيد نهاية الفترة					
			( ميزانية )					
XXX				XXX				

منه			ح/ الديون المشكوك فيها			له		
2450	إلى ح/ مخصص	2450	تقفل في الحساب	2450	نهاية	الفترة		
	الديون المشكوك فيها		الخامى					
2450				2450				

منه			ح/ مخصص الديون المشكوك			له		
2450	رصيد آخر الفترة	2450	من ح/ الديون	2450	نهاية	الفترة		
	( ميزانية )		المشكوك فيها					
2450				2450				

## ٢ - ١ - ٤ إهلاك الأصول الثابتة :

يتم اقتناء الأصول الثابتة لاستخدامها في العمليات المختلفة للمشروع على مدار عدة فترات زمنية . ولكل أصل من الأصول الثابتة عمره الانتاجى الذى تنقضى بنهايته امكانية الاستمرار فى الحصول على خدماته . فالمباني مثلاً تتصدع وتتهار عندما يتم استخدامها لفترة طويلة من الزمان ، والسيارات تهلك وتصبح غير صالحة للاستعمال بعد مرور عدد من السنوات ، وكذلك الآلات والمعدات ، والأثاث والتركيبات ، وما إلى ذلك من الأصول الثابتة . والأصل الثابت الوحيد الذى لا يهلك بالاستخدام هو الأرضى لأنها من صنع الخالق .

وعندما تهلك الأصول الثابتة باستفاد خدماتها فى عمليات المشروع يصبح من اللازم استبدالها بغيرها إذا كان للمشروع أن يستمر ، وتصبح قيمتها للمشروع مساوية



لقيمته كخردة أو نفاية . وعلى ذلك يصبح من الضروري استبعادها من الأصول .  
وإذا انتظر المشروع حتى تهلك أصوله دون تحميل تكلفتها على الإيرادات التي تحقق  
من استخدامها فإنه يصبح في وضع لا يحسد عليه ، حيث قد لا يستطيع الحصول  
على أصول أخرى جديدة تحمل محل الأصول الهالكة أو البالية لاستمرار نشاطه ،  
ولذلك يلزم أن تحمل تكلفة الأصول الثابتة على الإيرادات التي تحقق على مدار  
الفترة المحاسبية التي تمثل العمر الانتاجي المقدّر لها .

فمثلاً إذا قامت الشركة العربية للتجارة بشراء مبنى بمبلغ ٤٩٠٠٠ جنيه ،  
وقدّر أنه يمكن استخدامه في عملياتها لمدة عشرين عاماً يصبح بعدها غير صالحاً  
للاستعمال ويلزم هدمه وإحلاله بغيره ، وقدرت قيمة المواد الناتجة عن عمليات الهدم  
بعد استبعاد تكلفة الهدم بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه . فإنه يمكن أن يكون من المنطق السليم  
توزيع تكلفة المبنى بعد استبعاد ناتج الهدم على مدار حياته الانتاجية وتحميلها للإيرادات  
بطريقة مرضية . وبعد توزيع صافي التكلفة على سنوات الحياة الانتاجية للأصل  
بالتساوي من الطرق المرضية المقبولة قبولاً عاماً ، والشائعة الاستخدام محاسبياً . ويطلق  
على حصة كل سنة من تكلفة الأصل الثابت التي تتحول إلى مصروف نتيجة  
استخدامه وأسباب أخرى « قسط الاهلاك السنوي » ، كما يطلق على عملية حساب  
الاهلاك واجراء التسويات اللازمة في هذا الشأن « المحاسبة لاهلاك الأصول الثابتة » .  
ويعتبر قسط الاهلاك السنوي ( والذي يمكن أيضاً حسابه لفرات أقل من سنة ) من  
مكونات المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية التي يتم حسابه لها .

ورغم أن لحساب الاهلاك طرقاً متعددة يتم التعرض لها تفصيلاً فيما بعد ،  
فإننا سوف نكتفي هنا بعرض مختصر لطريقة يطلق عليها « طريقة القسط الثابت »  
وتتطلب هذه الطريقة ما يلي :

- ١ - تحديد تكلفة الأصل .
  - ٢ - تحديد حياته الانتاجية المقدرة .
  - ٣ - تقدير قيمته كنفاية أو كخردة أو كأنقاض .
- ويحدد قسط الاهلاك بعد ذلك كالآتي :

تكلفة الأصل - قيمته كنفاية أو حردة أو انقاص

قسط الاهلاك عن الفترة =  $\frac{\text{تكلفة الأصل - قيمته كنفاية أو حردة أو انقاص}}{\text{عدد فترات حياته الإنتاجية المتوقعة}}$

عدد فترات حياته الإنتاجية المتوقعة

وبتطبيق هذه الطريقة على مبنى الشركة العربية للتجارة يكون قسط الاهلاك السنوي كالاتى :

٩٠٠٠ - ٤٩٠٠٠

قسط الاهلاك السنوي =  $\frac{٩٠٠٠ - ٤٩٠٠٠}{٢٠}$  = ٢٠٠٠ جنيه

٢٠

وعندما يتحدد قسط الاهلاك عن الفترة المحاسبية يحمل على حساب «الاهلاك» وهو من حسابات المصروفات مقابل جعل حساب مخصص لتجميع أقساط الاهلاك حتى ينتهى العمر الانتاجي للأصل يطلق عليه «حساب مخصص الاهلاك» دائماً كما يتضح من القيد التالى :

٢٠٠٠	من ح/ الاهلاك - مبنى	تاريخ نهاية
٢٠٠٠	إلى ح/ مخصص الاهلاك - مبنى	العام
	اثبات إهلاك المبنى عن العام	

ويقفل حساب الاهلاك فى الحساب الختامى باعتباره من حسابات المصروفات، ويعالج حساب مخصص الاهلاك معالجة مخصص الديون المشكوك فيها من حيث الاظهار فى الميزانية العمومية . ويمكن اظهاره فى جانب الخصوم باعتباره من الحسابات الدائنة بطبيعتها ، أو يمكن طرحه من الأصول ( المعينة ) فى جانب الأصول من الميزانية طرحاً شكلياً .

### ٣ - المصروفات المستحقة :

تمثل المصروفات المستحقة قيمة الخدمات التى تحصل عليها الوحدة المحاسبية من العاملين فيها أو من استخدام الموارد الاقتصادية المملوكة للغير ، والتى لم تسدد قيمتها بعد حتى نهاية الفترة المحاسبية . ومن أمثلة تلك المصروفات ، الأجور المستحقة ، الفوائد المدينة المستحقة ، الايجارات المستحقة ، مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة ،

وما إلى ذلك . وتنشأ المصروفات المستحقة من تدفق حصول الوحدة على الخدمة المعينة ( وفى بعض الأحيان السلعة كالمياه والانارة مثلاً ) بمرور الزمن ، مع زيادة التزامها بسداد القيمة دون إثبات ذلك محاسبياً . فخدمات العاملين مثلاً يتم الحصول عليها فى صورة تدفق يومى مستمر ، وكلما انقضى يوم من هذه الأيام كلما أصبحت الوحدة المحاسبية ملتزمة قبلهم بأجر ذلك اليوم ، غير أنه جرت العادة - تسهيلاً للأجراءات المحاسبية - أن لا تسجل الأجر دفترياً إلا وقت سدادها . وإذا وقع تاريخ سداد الأجر أو جزء منها بعد تاريخ نهاية الفترة المحاسبية فإن عملية الانتظار بالقيد حتى تاريخ السداد يؤدي إلى أن الفترة المحاسبية لا تتحمل بتكلفة جزء من خدمات العاملين التى استفادت منها إيرادات تلك الفترة . ولذلك يتم حصر أجرة الفترة المحاسبية والمستحقة للعاملين والتى لم تسدد بعد حتى نهايتها ، ويجرى بها قيد تسوية يجعلها من مكونات المصروفات ، ويظهر التزام الوحدة المحاسبية قبل عاملها بالقيمة .

وعلى سبيل المثال إذا بلغت الأجر المستحقة للعاملين عن خدمات تم أدائها خلال الفترة المحاسبية ١٧٣٠٠ جنيه بينما ما تم سداده فعلاً خلال الفترة بلغ مقداره ١٢٨٠٠ جنيه ، فإنه يلزم إجراء قيد التسوية الآتى فى نهاية الفترة :

٤٥٠٠	من حـ/ الأجر	تاريخ نهاية العام
٤٥٠٠	إلى حـ/ الأجر المستحقة	
	إثبات الأجر المستحقة للعاملين	
	والتي لم تسدد بعد	

ويظهر حساب الأجر والأجر المستحقة فى هذه الحالة كالاتى :

حـ/ الأجر (مصروف)					
١٢٨٠٠	إلى حـ/ النقدية	آخر	١٧٣٠٠	رصيد ( يتقل فى الحساب	تاريخ
٤٥٠٠	إلى حـ/ الأجر	الفترة		الخاتم )	آخر
	المستحقة				الفترة
١٧٣٠٠			١٧٣٠٠		

ح/ الأجور المستحقة (التزام) لـ منه

٤٥٠٠	آخر الفترة	٤٥٠٠	من ح/ الأجور	تاريخ آخر الفترة	٤٥٠٠
٤٥٠٠					

ويقتل حساب الأجور في الحساب الختامي بما يعادل قيمة الخدمات التي تم الحصول عليها من العاملين فعلاً سواء تم سدادها أو لم تسدد بعد ، ويظهر رصيد حساب الأجور المستحقة بين الالتزامات في الميزانية العمومية حتى يتم سدادها .

وما ينطبق على الأجر ينسحب على باقى عناصر المصروفات المستحقة .  
في سبيل زيادة الايضاح بند الفوائد مثلاً . لاحظ أن الفوائد قد تكون مدينة بمعنى أنها تمثل مصروفات مقابل استفادة الوحدة المحاسبية بأموال الغير ، أو قد تكون دائنة بمعنى أنها تمثل إيرادات مقابل استفادة الغير بأموال الوحدة المحاسبية . وما يعنينا هنا هو الفوائد المدينة التي تمثل مصروفات مقابل استفادة الوحدة بأموال الغير . ولنفرض مثلاً أن محلات عبد المجيد التجارية قد اقترضت من البنك ٦٠٠٠٠ جنية بفائدة سنوية معدلها ١٢٪ وذلك بتاريخ ١٩٩٣/١٠/١ . وتسدد الفوائد للبنك كل ستة أشهر منذ تاريخ الحصول على القرض . ولنفرض أن تاريخ نهاية السنة المالية ( الفترة المحاسبية ) لمحلات عبد المجيد هو ١٢/٣١ من كل عام . فكيف تعالج الفوائد المدينة على القرض في ١٩٩٣/١٢/٣١ ؟

الواقع أنه حتى ذلك التاريخ لم يتم سداد فوائد بعد ، ومن ثم فلن يوجد هناك قيد دفترى في هذا الصدد . غير أن محلات عبد المجيد قد استفادت من القرض لمدة ثلاثة أشهر من ١٠/١ حتى ١٩٩٣/١٢/٣١ . ومن ثم يصبح من الواجب تحميل إيرادات الفترة المحاسبية المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١ بفوائد القرض لمدة ثلاثة أشهر وهي  $( ٦٠٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} )$  ١٨٠٠ جنية . ويجرى إثبات قيد التسوية التالى لإثبات الفوائد المستحقة حتى نهاية السنة المالية :



٩٣/١٢/٣١

من حـ/ الفوائد المدينة (مصرفات)

١٨٠٠

إلى حـ/ الفوائد المستحقة (التزامات)

١٨٠٠

إثبات الفوائد المستحقة على قرض البنك حتى

تاريخ نهاية السنة .

ويقفل حساب الفوائد بعد تسويته كالعادة فى الحساب الختامى بينما يظهر  
رصيد حساب الفوائد المستحقة ضمن بنود الالتزامات فى الميزانية العمومية ( وعليك  
القيام بذلك ) ..

#### ٤ - الإيرادات المستحقة :

يؤدى تدفق الإيرادات إلى زيادة الأصول ، وفى بعض الأحيان نجد أن الإيرادات  
تتدفق بصفة مستمرة مع مرور الزمن ، ويترتب على ذلك زيادة الأصول بصفة مستمرة  
مع مرور الزمن. غير أن هذا التدفق المستمر للإيرادات وزيادة الأصول بالتبعية يصعب  
إثباته دفترياً بصورة لحظية ، وكما هى العادة - فإنه تسهيلاً للأجراءات المحاسبية فى  
هذه الحالة - يؤجل إثبات الإيرادات دفترياً حتى تنقضى فترات زمنية ملائمة ، حتى  
يتم فى شأنها عملية تبادل فعلية ، كتحويلها مثلاً أو قيام التزام مؤكد من الغير قبل  
الوحدة المحاسبية بسدادها . وفى بعض الأحيان قد لا تتم عملية التحصيل أو يقوم هذا  
الالتزام قبل الغير بصورة مؤكدة حتى نهاية الفترة المحاسبية . فرغم أن الإيرادات تصبح  
مستحقة قبل الغير من وجهة نظر الوحدة إلا أنه غير ملتزم بسدادها حتى تاريخ لاحق  
لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية ، ومن أمثلة ذلك الإيرادات الناتجة عن فوائد الاستثمارات  
فى أوراق مالية . فرغم أن هذه الفوائد يتم تحويلها بصفة دورية إلا أنه قلما تتفق تواريخ  
التحصيل مع تواريخ الاستحقاق . وبذلك يصبح من الواجب على المحاسب - تطبيقاً  
لمبدأ المقابلة السليمة للإيرادات بالمصرفات التى تخص الفترة المحاسبية - وقياساً على  
الفوائد المدينة - أن يقوم بتسوية الإيرادات المستحقة فى نهاية الفترة المحاسبية فى حساب  
الإيرادات وإظهار الأصول المقابلة لها فى الميزانية .

ولنفترض مثلاً أن شركة النيل التجارية تستثمر ٤٠٠٠٠٠ جنيه فى سندات

حكومية تحمل سعر فائدة ٦٪ سنوياً تسدد نصف سنوياً من تاريخ الشراء . ولنفرض أن الشركة قامت بشراء هذه السندات في ١٩٩٣/٤/١ وأن سنتها المالية تنتهي في ١٩٩٣/١٢/٣١

وعلى هذا الأساس تستحق الفوائد على هذه السندات في ١٠/١ . ٤/١ من كل عام وعندما تحصل الوحدة على الفوائد نصف السنوية في ١٠/١ يجرى إثباتها بالقيد الآتي :

١٢٠٠ من حـ/ النقدية (أصول) ١٩٩٣/١٠/١

١٢٠٠ إلى حـ/ الفوائد الدائنة (إيرادات)

بهدف تحصيل الفوائد على سندات الحكومة

لمدة نصف سنة (  $\frac{7}{12} \times \frac{7}{100} \times 400000$  )

وفي ١٢/٣١ يجب على المحاسب أن يقوم بحساب الفوائد المستحقة للفترة المحاسبية عن ثلاثة أشهر من ١٠/١ إلى ١٢/٣١ والتي لن تحصل حتى ٤/١ من الفترة التالية ، ويقوم بإجراء قيد التسوية التالي :

٦٠٠ من حـ/ الفوائد الدائنة المستحقة (أصول) ٩٣/١٢/٣١

٦٠٠ إلى حـ/ الفوائد الدائنة (إيرادات)

تسوية حساب الفوائد الدائنة بالفوائد الدائنة

المستحقة حتى نهاية العام (  $\frac{3}{12} \times \frac{7}{100} \times 400000$  )

وبذلك تتضمن إيرادات السنة الفوائد الدائنة التي تم اكتسابها فيها ( ١٨٠٠ جنيه ) وتزداد الأصول بنفس المقدار ( النقدية والفوائد الدائنة المستحقة ) . ويقفل حساب الفوائد الدائنة في الحساب الختامي ويظهر حساب الفوائد الدائنة المستحقة في حسابات الأصول في الميزانية ( أصول متداولة ) . وما يسرى على الفوائد الدائنة ينسحب على باقى عناصر الإيرادات المتنوعة كالعمولات الدائنة مثلاً والسمسرة والايجارات الدائنة ، وما إلى ذلك .

## ٥ - الإيرادات المقدمة :

تمثل الإيرادات المقدمة الوجه المضاد للمصروفات المقدمة . فكما يمكن للوحدة المحاسبية أن تسدد إيجار المكان الذي تشغله مقدماً للغير مثلاً ، يمكن لها أن تحصل على إيجار المكان الذي تمتلكه من الغير الذي يستأجره مقدماً . والواقع أنه يمكن للوحدة المحاسبية ( خاصة إذا كانت في مركز احتكاري ) أن تحصل على مقابل الخدمات التي تؤديها للغير مقدماً قبل أداء الخدمات ذاتها . ويترتب على حصول الوحدات المحاسبية على الإيرادات مقابل خدمات لم يتم تأديتها بعد عدم اكتساب هذه الإيرادات حتى يتم أداء الخدمات المقابلة لها . فإذا اعتبرت هذه الإيرادات المقدمة من مكونات عناصر الإيرادات في الفترة التي يتم الحصول عليها فيها - بينما الخدمات التي تقابلها ، وما يستتبعها من مصروفات ، تعتبر من مكونات عناصر المصروفات في الفترة التي يتم أداء الخدمات فيها - فإن مبدأ المقابلة السليمة لإيرادات كل فترة بعناصر المصروفات المتعلقة بها لن يتحقق . ومن ثم يصبح من الواجب تسوية عناصر الإيرادات المقدمة لتتلاقى هذا الوضع .

ولنفرض مثلاً شركة الأمانة التجارية تؤجر أحد مبانيها للغير مقابل إيجار سنوي قدره ٤٨٠٠٠ جنيه تسدد مقدماً اعتباراً من تاريخ إبرام العقد في ١٩٩٢/٧/١ . وقد حصلت الشركة على القيمة من المستأجر في ذلك التاريخ . فيكون قيد إثبات هذه العملية دفترياً كالاتي :

٤٨٠٠٠	من حـ/ النقدية	٩٢/٧/١
٤٨٠٠٠	إلى حـ/ الإيجار الدائن المقدم	
	إثبات تحصيل إيجار المبنى عن سنة	
	اعتباراً من ٩٢/٧/١	

وبلاحظ أننا جعلنا حساب الإيجار الدائن المقدم ( وهو من حسابات الخصوم - التزامات ) دائناً بالقيمة بدلاً من حساب الإيجار الدائن ( وهو من حسابات الإيرادات ) اتباعاً لنفس الطريقة الثانية التي عرضناها سلفاً في معالجة الإيجار (المدين) المقدم .

وإذا كانت السنة المالية تنتهى فى ٩٢/١٢/٣١ ، فإنه يلزم إجراء قيد التسوية  
التالى :

٢٤٠٠٠ من حـ/ الايجار الدائن المقدم ٩٢/١٢/٣١

٢٤٠٠٠ إلى حـ/ الايجار الدائن

تسوية حساب الايجار الدائن المقدم فى

حساب الايجار الدائن عن ستة أشهر

ويقل رصيد حساب الايجار الدائن ضمن بنود الايرادات فى الحساب الختامى  
ويظل رصيد حساب الايجار الدائن المقدم ضمن بنود الخصوم فى الميزانية العمومية  
وعليك القيام بذلك .

#### ٦ - ملخص لآثار اجراءات تسوية العمليات المستمرة :

نخلص مما تقدم إلى أن كل عملية تسوية يتأثر بها أحد حسابات الميزانية ،  
ويتنقل هذا الأثر إلى فترة محاسبية مقبلة كما يتأثر بها أحد حسابات النتيجة ، ومن ثم  
تؤثر فى نتيجة المقاصة بين الايرادات والمصروفات عن الفترة من أرباح أو خسائر .  
ونوضح آثار عمليات التسوية على الفترات المحاسبية المختلفة فى صورة نموذج مبسط  
على الصفحة التالية :

#### ٧ - ورقة العمل وقيود التسوية وقيود الاقفال :

تعرضنا فى الفصل السابق لكيفية اعداد ميزان المراجعة وإجراء قيود الاقفال  
واعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية . ثم تعرضنا فى البنود السابقة من الفصل  
الحالى إلى عرض كيفية تسوية بعض الحسابات ، وبررنا ضرورة إتمام ذلك فى نهاية  
الفترة المحاسبية .



## جدول ملخص آثار التسويات المرتبطة بالعمليات المستمرة

أثر التسوية على حسابات الفترات المحاسبية والمعالجة المحاسبية			سبب التسوية
الفترة أو الفترات المستقبلية	الفترة الحالية	الفترات السابقة أو الفترة الحالية	
ما تبقى يظل في حساب الأصول لاستخدامه في الفترات المقبلة .	تحويل الخدمات المستفدة أو الكمية المستخدمة إلى مصروف يجمع حسابات الأصول دائنة بها .	تسجيل عند السداد أو الشراء في حسابات الأصول يجمع هذه الحسابات مدينة بها .	١ - تحويل الأصول إلى مصروفات .
تعدد الالتزامات	تحميل المصروفات مدينة بها مقابل جعل الالتزامات دائنة .		٢ - المصروفات المتحققة
تحويل الأصول المدينة إلى نقدية بالحصول .	تحميل الأصول مدينة بها مقابل جعل الإيرادات دائنة .		٣ - الإيرادات المتحققة
ما يتبقى يمثل التزام بأداء خدمات في المستقبل يتحول إلى إيرادات بأداء تلك الخدمات .	تحويل إلى إيرادات بمقدار ما يتم اكتسابه منها بأداء الخدمات المقبلة يجمع الحساب المدين في الالتزامات مدينة وحساب الإيرادات دائنة .	تحميل الأصول مدينة مقابل زيادة الالتزامات بالقيمة .	٤ - الإيرادات المقدمة

والواقع أن تسوية الحسابات غالباً ما يتم في العادة بعد اعداد ميزان المراجعة ، أى بعد ترصيد الحسابات المختلفة ونقل أرصدها إلى ميزان المراجعة . وقد ذكرنا في حينه أن حسابات الميزانية يمكن ترصيدها بالحبر بينما أرصدة الإيرادات والمصروفات عادة ما يتم ترصيدها بالرصاص حيث أنها تقفل في الحساب الختامي وتصبح بدون أرصدة . وما زالت هذه القاعدة قائمة ولكن بعد أن تستثنى منها حسابات المقدمات والمستحقات في الأصول والخصوم حيث يلزم في العادة تسويتها في نهاية العام .

ويستحسن فى كل الأحوال أن لا يتم ترصيد الحسابات بالحبر إلا بعد إجراء التسويات الخاصة بنهاية العام . ويعنى ذلك أن قيود التسوية لابد وأن تسبق الأقفال حتى تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات .

وتتطوى عملية إجراء التسويات فى نهاية العام على العديد من التفاصيل التى تزيد من احتمال ارتكاب الأخطاء ، ولذلك يستعين المحاسب عادة فى تنظيم عمليات آخر العام من إجراءات تسويات وإقفال حسابات وأعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية بما يطلق عليه محاسبياً « ورقة العمل » Work Sheet . ورقة العمل هذه لا تبدو أن تكون صحيفة من الورق ، كبيرة نسبياً ، وتنقسم الى عدد من الأعمدة ، تساعد فى تنظيم هذه العمليات . وتحتوى ورقة العمل فى العادة على الخانات الآتية :

- ١ - خانة لاسم الحساب .
  - ٢ - خانتان لميزان المراجعة بجانبيه المدين والدائن قبل إجراء التسويات .
  - ٣ - خانتان لإثبات عمليات التسويات .
  - ٤ - خانتان لميزان المراجعة بجانبيه بعد إجراء التسويات .
  - ٥ - خانتان للحساب الختامى إحداهما للمصروفات ومتممها الحسابى إذا كانت نتيجة العمليات ربحاً والأخرى للإيرادات ومتممها الحسابى إذا كانت نتيجة العمليات خسارة .
  - ٦ - خانتان للميزانية العمومية إحداهما للأرصدة المدينة فى ميزان المراجعة بعد الأقفال والأخرى للأرصدة الدائنة فى ذات الميزان .
- وعلى هذا الأساس يمكن للمحاسب أن يقوم بإجراء قيود التسوية وقيود الإقفال وأعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل . ويظهر نموذج ورقة العمل بخاناتها المختلفة على النحو التالى :

شركة الأهرام للتجارة والخدمات

ورقة العمل عن الفترة المنتهية فى ١٩٩٢/١٢/٣١

إسم الحساب		ميزان المراجعة قبل التسويات		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامى		الميزانية العمومية	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن

وفيما يلي مثالا يوضح كيفية استخدام ورقة العمل في إجراء التسويات واقفال الحسابات وإعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية .

٧ - ١ مثال :

ظهرت الأرصدة الآتية في ميزان المراجعة لشركة الأهرام للتجارة والخدمات في ١٩٩٢/١٢/٣١ وذلك قبل اجراء التسويات :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	إسم الحساب
	٣٠٠٠٠٠	رأس المال
	٦٢٠٠	عمولات
	٥٠٠٠٠	دائنون
	٢١٩٠٠٠	مبيعات بضاعة
	٦٤٨٠٠	مبيعات خدمات
٢٣٠٠٠٠		بضاعة
٤٠٠٠٠		السيارات
٩٠٠٠٠		مباني
١٠٠٠٠		عدد وأدوات
٧٠٠٠٠		عملاء
٥٤٠٠٠		مواد ومهمات
٦٦٠٠		دعاية وإعلان
١٥٠٠٠		أجور
٧٠٠٠		إيجار
١٧٤٠٠		مصروفات متنوعة
١٠٠٠٠٠		نقدية
٦٤٠٠٠٠	٦٤٠٠٠٠	

فإذا علمت أن الشركة بدأت عملياتها في ١ / ١ / ١٩٩٢ وأعطيت المعلومات التالية :

- ١ - بلغت العمولات المستحقة للشركة والتي لم تثبت دفترياً ولم تتحصل بعد ٨٤٠٠ جنيه .
- ٢ - بلغت تكلفة البضاعة المباعة ١٤٤٠٠٠ جنيه ولم تستنزى بعد من رصيد البضاعة .
- ٣ - بلغ إهلاك المباني عن العام ٤٠٠٠ جنيه ، وإهلاك السيارات ٥٠٠٠ جنيه .
- ٤ - قدرت الديون المشكوك فيها بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .
- ٥ - بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ١٤٤٠٠ جنيه ولم يتم إثباتها .

٦ - بلغت الأجر المستحقة والتي لم تسدد بعد حتى نهاية العام ٥٠٠٠ جنيه .  
المطلوب :

- ١ - إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات اللازمة .
- ٢ - إثبات قيود التسوية وقيود الإقفال في دفتر اليومية .

## ٧ - ٢ مناقشة خطوات الحل :

للفاء بالمطلوب الأول نقوم بالخطوات التالية :

١ - قم بنقل أرصدة الأستاذ واسمائها إلى ورقة العمل ويمكن في الواقع أن يتم ذلك مباشرة من حسابات الأستاذ مع الإستغناء عن ميزان المراجعة بصفته المنفصلة . ولكنه في مثالنا الجارى نقوم بنقل الأرصدة والحسابات كما وردت في ميزان المراجعة وتدوّن الأرصدة في الخاتين المخصصتين لميزان المراجعة قبل التسويات في ورقة العمل .

٢ - قم بإجراء التسويات في الحسابات التي تتأثر بها في الخاتين المخصصتين لذلك ، وقم بإضافة ما يلزم من حسابات لهذا الغرض في ورقة العمل .

٣ - بعد تعديل أرصدة الحسابات بالتسويات التي قمت بإجرائها في الخطوة السابقة ، قم بتدوين الأرصدة المعدلة في الخاتين المخصصتين لميزان المراجعة بعد التسويات وتحقق من توازنه .

٤ - قم بنقل أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات للخاتين المخصصتين للحساب الختامى . وقم بجمع الجانبين وحدد الفرق بينهما ، وضع رقم هذا الفرق في خانة باسم حساب أرباح أو خسائر العام ، وذلك كمتتم حسابي للجانب الأصغر .

٥ - قم بنقل أرصدة حسابات الأصول والخصوم كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات للخاتين المخصصتين في الميزانية العمومية ، ثم قم بنقل أرباح العام ( أو خسائر العام ) لخانة الخصوم في الميزانية العمومية مجموعاً في حالة الأرباح ومطروحاً في حالة الخسائر ويتم جمع الجانبين للتحقق من توازيهما .

وبتطبيق هذه الخطوات تظهر ورقة العمل كالآتي :



**شركة الاهرام للتجارة والخدمات**  
**ورقة العمل للسنة المالية المنتهية في ١٩٩٢/١٢/٣١**

التسويات		ميزان قبل التسويات		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	
(١) ٨٤٠٠		٣٠٠٠٠		رأس المال
		٦٢٠٠		عمولات
		٥٠٠٠		دائشون
		٢١٩٠٠		مهمات بضاعة
		٦٤٨٠٠		مهمات خدمات
(٢) ١٤٤٠٠٠			٢٣٠٠٠	بضاعة
			٤٠٠٠	السيارات
			٩٠٠٠	مباني
			١٠٠٠	عدد وأدوات
			٧٠٠٠	عملاء
(٣) ١٤٤٠٠			٥٤٠٠	مواد ومهمات
			٦٦٠٠	دعاية وإعلان
	(٤) ٥٠٠٠		١٥٠٠	أجور
			٧٠٠	إيجار
			١٧٤٠٠	مصرفات متنوعة
			١٠٠٠٠	تقليدية
		٦٤٠٠٠	٦٤٠٠٠	
(١) ٨٤٠٠				عمليات مستحقة
(٢) ١٤٤٠٠٠				تكلفة البضاعة المباعة
(٣) ١٤٤٠٠				مواد ومهمات مستخدمة
(٤) ٥٠٠٠				الأجور المستحقة
	(٥) ٩٠٠٠			الإهلاك (٤٠٠٠ مباني + ٥٠٠٠ سيارات)
(٥) ٩٠٠٠				منخص الإهلاك (٤٠٠٠ مباني + ٥٠٠٠ سيارات)
	(٦) ٣٠٠٠			الديون المشكوك فيها
(٦) ٣٠٠٠				منخص الديون المشكوك فيها
١٨٣٨٠٠	١٨٣٨٠٠			
				أرباح المصانم

الميزانية العمومية		الحساب الختامى		ميزان المراجعة بعد التسويات	
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
٣٠٠٠٠٠		١٤٦٠٠		٣٠٠٠٠٠	
٥٠٠٠٠		٢١٩٠٠٠		١٤٦٠٠	
		٦٤٨٠٠		٥٠٠٠٠	
	٨٦٠٠٠			٢١٩٠٠٠	
	٤٠٠٠٠			٦٤٨٠٠	
	٩٠٠٠٠				٨٦٠٠٠
	١٠٠٠٠				٤٠٠٠٠
	٧٠٠٠٠				٩٠٠٠٠
	٢٩٦٠٠				١٠٠٠٠
			٦٦٠٠		٧٠٠٠٠
			٢٠٠٠٠		٢٩٦٠٠
			٧٠٠٠		٦٦٠٠
			١٧٤٠٠		٢٠٠٠٠
	١٠٠٠٠٠				٧٠٠٠
	٨٤٠٠				١٧٤٠٠
			١٤٤٠٠٠		١٠٠٠٠٠
			١٤٤٠٠		٨٤٠٠
٥٠٠٠					١٤٤٠٠٠
٩٠٠٠					١٤٤٠٠
٣٠٠٠				٥٠٠٠	
			٩٠٠٠	٩٠٠٠	
			٣٠٠٠	٣٠٠٠	
٧٧٠٠٠				٦٦٥٤٠٠	٦٦٥٤٠٠
٤٤٤٠٠٠	٤٤٤٠٠٠	٢٩٨٤٠٠	٢٩٨٤٠٠		

وبنظرة فاحصة لورقة العمل يمكننا الوصول إلى عدة استنتاجات هامة وهي :

١ - أن كل زوج من الأعمدة يتوازن تلقائياً إذا ما اتخذنا الخطوات السابقة ، فنجد أن عموداً ميزان المراجعة يتساويان لضرورة تساوى مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة ، كما سبق وذكرنا . كما أن مجموع التسويات المدينة لابد وأن يتساوى مع مجموع التسويات الدائنة ، نظراً لأن كل عملية تسوية لابد وأن يتساوى طرفاها وتعد قائمة بذاتها . ويتساوى جانباً ميزان المراجعة بعد التسويات لأن ما يظهر فيه من أرصدة هو حاصل الجمع الجبرى لأرصدة ميزان المراجعة وعمليات التسوية . ويتحقق توازن جانباً الحسابى الختامى وجانباً الميزانية العمومية عن طريق أرباح العام ( أو خسائر العام ) . فتوضع الأرباح فى الجانب المدين من الحساب الختامى لتمثل المتمم الحسابى لجانب المصروفات المدين والأصغر ليساوى جانب الإيرادات الدائن والأكبر ( والعكس فى حالة الخسائر ) وتوضع الأرباح أيضاً فى جانب الأرصدة الدائنة من حسابات الميزانية ( الخصوم ) ، لأنها تمثل إضافة إلى حقوق الملكية . ولذلك يقال أن الحساب الختامى والميزانية يرتبطان ببعضهما عن طريق صافى الربح ( أو صافى الخسارة ) .

٢ - إمكانية إجراء قيود التسوية اللازمة مباشرة من الخاتمتين المخصصتين للتسويات ، حيث تجعل الحسابات التى يقع مقابلها تسويات فى خانة ( المدين ) مدينة بالمبالغ الواردة فى هذه الخانة ، وتجعل الحسابات التى يقع مقابلها تسويات فى خانة ( الدائن ) دائنة بالمبالغ الواردة فى هذه الخانة وقد قمنا بترقيم التسويات أرقاماً وضعت بين أقواس لتبين طرفى كل تسوية ، المدين والدائن .

٣ - إمكانية إجراء قيود الإقفال اللازمة مباشرة من الخاتمتين المخصصتين للحساب الختامى حيث يجعل الحساب الختامى مدينةً والحسابات الواردة أرصدها فى خانة ( المدين بالحساب الختامى ) دائنة ، وتجعل الحسابات الواردة أرصدها فى خانة ( الدائن بالحساب الختامى ) مدينة مقابل جعل الحساب الختامى دائناً .

٤ - إمكانية تصوير الحساب الختامى والميزانية العمومية فى واقع ورقة العمل مباشرة ،

حيث تحتوى الخاتمتين المخصصتين للحساب الختامى على المعلومات اللازمة لإعداده ، وتحتوى الخاتمتان المخصصتان للميزانية العمومية على المعلومات اللازمة لإعدادها .

وبناء على ما تقدم تكون قيود التسوية ، من واقع خاتمة التسويات بورقة العمل ، كالآتى :

#### من مذكورين

٥٠٠٠	حـ / الأجر	(٤)
٨٤٠٠	حـ / عمولات مستحقة	(١)
١٤٤٠٠٠	حـ / تكلفة البضاعة المباعة	(٢)
١٤٤٠٠	حـ / مواد ومهمات مستخدمة	(٣)
٩٠٠٠	حـ / الإهلاك	(٥)
٣٠٠٠	حـ / الديون المشكوك فيها	(٦)

#### إلى مذكورين :

٨٤٠٠	حـ / عمولات	(١)
١٤٤٠٠٠	حـ / البضاعة	(٢)
١٤٤٠٠	حـ / المواد ومهمات	(٣)
٥٠٠٠	حـ / الأجر المستحقة	(٤)
٩٠٠٠	حـ / مخصص الإهلاك	(٥)
٣٠٠٠	حـ / مخصص الديون المشكوك فيها	(٦)

#### تسوية الحسابات عن العام

وبلاحظ أننا حافظنا على أرقام التسويات بالقيود كما وردت بورقة العمل حتى يسهل الرجوع إليها والتعرف على آثارها . ولا ترد هذه الأرقام عادة فى قيد اليومية . وتكون قيود الإقفال ، من واقع خاتمة الحساب الختامى بورقة العمل ، كالآتى :



من حـ/ الحساب الختامي	٢٩٨٤٠٠
إلى مذكرتين :	
حـ/ الدعاية والإعلان	٦٦٠٠
حـ/ الأجر	٢٠٠٠٠
حـ/ الإيجار	٧٠٠٠
حـ/ المصروفات المتنوعة	١٧٤٠٠
حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	١٤٤٠٠٠
حـ/ مواد ومهمات مستخدمة	١٤٤٠٠
حـ/ الاهلاك	٩٠٠٠
حـ/ الديون المشكوك فيها	٣٠٠٠
حـ/ أرباح العام	٧٧٠٠٠
إقفال حسابات المصروفات في الحساب الختامي	
وابتات أرباح العام :	
من مذكرتين :	
حـ/ العمولات	١٤٦٠٠
حـ/ مبيعات البضاعة	٢١٩٠٠٠
حـ/ مبيعات الخدمات	٦٤٨٠٠
إلى حـ/ الحساب الختامي	٢٩٨٤٠٠
إقفال حسابات الإيرادات المختلفة في	
الحساب الختامي .	

وترحيل هذه القيود لحسابات الأستاذ الخاصة بعناصرها يتم اقفال حسابات المصروفات والإيرادات عن العام دون أرصدة وتظل أرصدة حسابات الأصول والخصوم لتظهر في الميزانية العمومية . وعمل ذلك يتم إعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية

لشركة الأهرام كالأنى :

شركة الأهرام للتجارة والخدمات

الحساب الختامى عن السنة المنتهية فى ١٩٩٢/١٢/٣١

مصرفات		ايرادات	
إلى مذكورين		من مذكورين	
حـ/ الدعاية والإعلان	٦٦٠٠	حـ/ العمولات	١٤٦٠٠
حـ/ الأجر	٢٠٠٠٠	حـ/ مبيعات البضاعة	٢١٩٠٠٠
حـ/ الإيجار	٧٠٠٠	حـ/ مبيعات الخدمات	٦٤٨٠٠
حـ/ المصروفات المتنوعة	١٧٤٠٠		
حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	١٤٤٠٠٠		
حـ/ مواد ومهمات مستخلصة	١٤٤٠٠		
حـ/ الإهلاك	٩٠٠٠		
حـ/ الديون المشكوك فيها	٣٠٠٠		
حـ/ أرباح العام	٧٧٠٠٠		
(متعم)			
٢٩٨٤٠٠		٢٩٨٤٠٠	

شركة الأهرام للتجارة والخدمات  
الميزانية العمومية في يوم ١٩٩٢/١٢/٣١

أصول		خصوم	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٨٦٠٠٠	أصول ثابتة	٣٠٠٠٠٠	حقوق الملكية
	مباني		
(٤٠٠٠)	- منخصص إهلاك	٧٧٠٠٠	رأس المال
٤٠٠٠٠	سيارات		أرباح العام
(٥٠٠٠)	- منخصص إهلاك		
٢٥٠٠٠	عدد وأدوات		
١٠٠٠٠	أصول متداولة	٥٠٠٠٠	التزامات
	بضاعة	٥٠٠٠	دائنون
٨٦٠٠٠	موارد ومهمات		أجور مستحقة
٢٩٦٠٠	عملاء		
(٣٠٠٠)	- منخصص ديون مشترك فيها		
٦٧٠٠٠	عمرات مستحقة		
٨٤٠٠	نقدية		
١٠٠٠٠٠			
٤٣٢٠٠٠		٤٣٢٠٠٠	

ويلاحظ أن ترتيب بنود الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي وردت كما في قيود الإقفال الخاصة بها . وكان من الممكن أن يعاد ترتيبها لإظهار البنود الأكثر أهمية أولاً كالمبيعات وتكلفة البضاعة المباعة مثلاً . أما بالنسبة للميزانية العمومية فقد تم ترتيب بنود الأصول كما سبق وأن ذكرنا . حيث تأتي الأصول الثابتة أولاً ، ثم الأصول المتداولة . ويتم الترتيب داخل كل مجموعة منها حسب سهولة تحولها إلى نقدية وهو أحد معايير التفرقة بين المجموعتين من الأصول .

## أسئلة وحالات وتمارين

على

### الفصل السادس

أولاً : الأسئلة :

السؤال الأول :

ما هو الفرق بين العمليات منتهية الآثار ومستمرة الآثار .

السؤال الثاني :

عن طريق الاستعانة بالأمثلة التوضيحية قم بتحديد المفهوم المحاسبي لكل من الآتي :

- تحول الأصول إلى مصروفات

- زيادة المصروفات مقابل زيادة الإلتزامات .

- زيادة المصروفات مقابل نقص الأصول .

- زيادة الإيرادات مقابل زيادة الأصول والإلتزامات .

السؤال الثالث :

ما هي ميررات إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية ؟

السؤال الرابع :

ما هي فوائد استخدام ورقة العمل ، وهل هي الوسيلة الوحيدة للحصول على

هذه الفوائد ؟

السؤال الخامس :

برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية :

( أ ) يعتبر التأمين المدين المقدم مثلاً لزيادة المصروفات مقابل نقص الأصول .

( ب ) يمكن أن تحمل المواد والمهمات المشتراة على حسابات المصروفات بجعل

هذه الحسابات مدينة عند الشراء ، ثم تتحدد تكلفة ما لم يستخدم منها

في نهاية العام وتستنزى من حسابات المصروفات وتحول إلى أصل .



- (ج) الأجر المستحقة تمثل ما يتم الحصول عليه من خدمات العاملين خلال الفترة الحالية أو الفترات السابقة وتخص الفترة أو الفترات اللاحقة .
- (د) يمثل الإيجار المدين المقدم ما يتم سداؤه خلال الفترة المحاسبية الحالية ويخص الفترة أو الفترات التالية .
- (هـ) تؤدي المصروفات المستحقة إلى نقص الأرباح وزيادة الإلتزامات .
- (و) يتحمل حساب الديون المشكوك فيها بقيمة الديون المستحقة قبل العملاء والتي يتأكد عدم تحصيلها .
- (ز) الإيرادات المستحقة هي تلك التي تنشأ عن أداء المشروع لخدمات دون الحصول على قيمتها ، وتؤدي إلى زيادة الأصول والإلتزامات .
- (ح) الحصول على إيرادات مقدمة يؤدي إلى زيادة الأصول والإلتزامات حتى يتم سداؤها نقداً .
- (ط) لابد من حساب الإهلاك على كل الأصول دون إستثناء حيث أن إستخدامها يؤدي إلى نقص قيمتها .
- (ي) تعتبر المصروفات المستحقة من العمليات التامة وغير المنجزة في أحد طرفيها .
- (ك) تؤثر قيود التسوية عموماً في حسابين أو أكثر من حسابات الحساب الختامي أو في حسابين أو أكثر من حسابات الميزانية العمومية .
- (ل) لا يمكن إستخدام ورقة العمل كبديل لإعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية لأغراض توصيل نتائج القياس إلى من يهمه الأمر .
- (م) جميع قيود التسوية لابد أن تؤثر على حساب أو أكثر من الحسابات القديمة التي تظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات ، وعلى حساب أو أكثر من الحسابات الجديدة التي لا توجد في هذا الميزان .

## ثانياً : الحالات :

برر خطأ أو صواب كل إجابة من الإجابات المعطاه لكل حالة من الحالات التالية : ( التبرير يمكن أن يكون في صورة نظرية أو حسابية حسب الحالة المعينة وما يرتبط بها من إجابات ) .

### الحالة الأولى :

إذا أبرمت إحدى الشركات بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاث سنوات بمبلغ ٧٢٠٠ جنيه وسلّدت القيمة بالكامل في تاريخ التعاقد ١٩٩٢/٤/١ . ويسرى التأمين ابتداء من ١٩٩٢/٩/١ ، فإن :

- ( أ ) مصروفات سنة ١٩٩٢ تحصل بمبلغ ٨٠٠ جنيه .
- ( ب ) الباقي بعد إستبعاد مصروفات سنة ١٩٩٢ يعتبر من الأصول التي تخص سنوات تالية لسنة ١٩٩٢ .
- ( ج ) يمكن أن تسجل هذه العملية كأصل أو كمصروف في سنة التعاقد ، إلا أنه في السنوات التالية لا بد من ظهورها كأصل يتحول إلى مصروف بما يعادل الخدمات المستفادة منه خلال كل فترة محاسبية .
- ( د ) كل ما تقدم ، ( هـ ) بعض ما تقدم ، ( و ) لاشيء مما تقدم .

### الحالة الثانية :

- تنصب التسويات الجردية على العمليات المستمرة وتهدف إلى :
- ( أ ) تحقيق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات عن طريق تحديد نصيب الفترة المحاسبية الحالية من كل منهما .
  - ( ب ) قياس المستفاد من الأصول أو خدماتها خلال الفترة وما تبقى منها للفترات التالية .
  - ( ج ) قياس ما ينشأ من إلتزامات على الوحدة المحاسبية مقابل الحصول على الإيرادات مقدماً أو ما ينشأ لها من أصول طرف عملاتها .
  - ( د ) كل ما تقدم ، ( هـ ) بعض ما تقدم ، ( و ) لاشيء مما تقدم .

### الحالة الثالثة :

- يتحقق مبدأ المقابلة السليمة لإيرادات الفترة المحاسبية بالمصروفات المتعلقة بها دون الحاجة إلى إجراء تسويات إذا :
- ( أ ) لم توجد أصول ثابتة أو مقدمات أو مستحقات وكانت تكلفة البضاعة المباعة تتحدد عند تمام عملية البيع .
  - ( ب ) كانت كل العمليات الخاصة بجميع بنود الإيرادات والمصروفات تتم نقداً .

(ح) كانت كل العمليات التامة والمنجزة خلال الفترة المحاسبية منتهية الآثار ،  
ولا توجد عمليات ممتدة الآثار من فترات سابقة .

( د ) كل ما تقدم ، ( هـ ) بعض ما تقدم ، ( و ) لاشيء ما تقدم .

الحالة الرابعة :

تعتبر المصروفات المقدمة كالبضاعة وكلاهما من الأصول التي لا يمكن  
إعتبارها من المصروفات عند سداد قيمتها . ذلك لأن :

( أ ) الأصول تتحول إلى مصروفات بمقدار ما يتفد من خدماتها أو ما يستفد  
منها ، وهى بذلك فيما يختص بذلك الجزء الذى تحول إلى مصروف  
تعتبر كما لو كانت شيئاً موجوداً وأصبح غير موجود .

( ب ) حقوق الحصول على الخدمات المترتبة على سداد المصروفات مقدماً لا  
يتم الحصول عليها وقت سدادها وإنما على مدار فترة زمنية تالية لذلك التاريخ .

( جـ ) المصروفات لا يمكن أن تتحول إلى أصول حيث لا يمكن رد بشيء  
الذى يستهلك أو يهلك إلى أصله .

( د ) كل ما تقدم ، ( هـ ) بعض ما تقدم ، ( و ) لاشيء ما تقدم .

الحالة الخامسة :

إذا بلغت تكلفة البضاعة الموجودة فى أول الفترة لدى إحدى الشركات هى  
٤٠٠٠٠ جنيه ، وقامت الشركة خلال الفترة بشراء بضاعة يبلغ مجموع تكلفتها  
١٨٢٠٠٠ جنيه ، وتبين أن ما تبقى لديها فى نهاية الفترة من البضاعة تبلغ تكلفته  
٣٢٠٠٠ جنيه فإن ذلك يعنى :

( أ ) أن البضاعة المتاحة للبيع تبلغ تكلفتها ٢٢٢٠٠٠ جنيه .

( ب ) أن البضاعة ( وهى من الأصول ) تحولت إلى تكلفة بضاعة مبيعة  
( وهى من المصروفات ) بمبلغ ١٩٠٠٠٠ جنيه .

( جـ ) أن المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات تقتضى جعل حساب البضاعة  
( أصل ) مديناً فى مقابل جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة ( مصروف )  
دائناً وهو من قيود التسوية .

( د ) كل ما تقدم ، ( هـ ) بعض ما تقدم ، ( و ) لاشيء ما تقدم .

#### الحالة السادسة :

نتيجة لأن الديون المدومة تعتبر من الخسائر المحققة ، بينما تعتبر الديون المشكوك في تحصيلها من الخسائر المحتملة فإن :

( أ ) الاقتصار على إثبات الديون المدومة دفترياً يتفق مع عرف أو مبدأ التكلفة التاريخية ، لأن الديون المدومة من الأحداث التي تحققت فعلاً .

( ب ) ما لم يتم تحصيل قيمة مبيعات الفترة نقداً فإن الوحدة المحاسبية قد تتعرض لخسائر في الفترات المقبلة إذا توقف بعض العملاء عن سداد المستحق عليهم مقابل المبيعات التي تمت لهم ، وحتى تحطاط الوحدة لهذه الخسائر فإن عرف الحيطة والحذر يقتضى جعل حساب الديون المشكوك فيها مديناً ( وهو خسائر محتملة يعالج معالجة مصروفات الفترة ) ومخصص الديون المشكوك فيها دائماً بما يتوقع عدم تحصيله من مديونات العملاء .

( جـ ) يتناقض عرف الحيطة والحذر مع مبدأ التكلفة التاريخية ، كما يودى الأخذ بهذا المبدأ فقط إلى عدم المقابلة السليمة لإيرادات الفترة بمصروفاتها .

( د ) كل ما تقدم ، ( هـ ) بعض ما تقدم ، ( و ) لاشيء ما تقدم .

#### الحالة الثامنة :

إذا استخدمت الوحدة المحاسبية أصولاً مملوكة للغير ، أو إذا قام العاملون فيها بأداء خدماتهم لها ، دون أن تقوم الوحدة بسداد أجرة الإستخدام للغير أو للعاملين خلال الفترة المحاسبية التي إستفادت بذلك فإنه :

( أ ) تكون العملية تامة ومنجزة في أحد طرفيها وغير منجزة من الطرف الآخر وهي بذلك تكون عملية مستمرة بالطرف الذي لم يتم إنجازها .

( ب ) يترتب على ذلك قيام التزام على الوحدة المحاسبية بسداد قيمة هذه الخدمات في الفترة أو الفترات المقبلة .



(ج) يتم إثبات التزام الوحدة المحاسبية بقيد تسوية يودى إلى زيادة المصروفات بقيمة الخدمات التي استفادت بها الفترة المحاسبية مقابل زيادة التزامات الوحدة المحاسبية بالقيمة .

( د ) كل ما تقدم ، ( هـ ) بعض ما تقدم ، ( و ) لاشئ ما تقدم .

#### الحالة الثامنة :

يعتبر إهلاك الأصول الثابتة من بنود المصروفات حيث :

( أ ) يتم الحصول على الأصول الثابتة للاستفادة بخدماتها فى أنشطة الوحدة المحاسبية التى تضافر لتحقيق الإيرادات ، ويترتب على هذه الاستفادة عندما تتم فعلاً أن تنقص الخدمات المتبقية فى هذه الأصول ، ومن ثم تتحول قيمة ذلك الجزء المستفد من الخدمات إلى مصروف .

( ب ) يمثل الإهلاك النقص الذى يقدره المحاسب فى قيمة الأصل نتيجة إنقضاء جزء من عمره الإنتاجى المقدر ، ومن ثم يصبح من اللازم تحول هذا النقص من أصل إلى مصروف .

( ج ) يمثل الإهلاك نصيب الفترة المحاسبية من تكلفة العمليات المستمرة التى تنطوى عليها الأصول الثابتة والتى أنتجت أثارها بصفة جزئية على مدار الفترة .

( د ) كل ما تقدم ، ( هـ ) بعض ما تقدم ، ( و ) لاشئ ما تقدم .

#### الحالة التاسعة :

إذا قام الغير باستخدام أصول الوحدة المحاسبية خلال الفترة المحاسبية ولم يتم بسداد مقابل هذا الاستخدام إلا فى الفترة المحاسبية التالية فإن :

( أ ) الأصول تزداد بقيمة الإيرادات التى تدفقت باستخدام الغير لأصول الوحدة المحاسبية وكذلك بقيمة الإيرادات المستحقة .

( ب ) حيث لم يتم تحصيل قيمة هذه الإيرادات بعد فهى تعتبر مستحقة لدى الغير وتعتبر من أصول الوحدة المحاسبية .

(جـ) تستدعي المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات إثبات الإيرادات المستحقة بقيد تسوية يؤدي إلى زيادة الأصول بقيمتها وكذلك الإيرادات .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشيء ما تقدم .

#### الحالة العاشرة :

إذا رغب الغير في استخدام أصول الوحدة المحاسبية أو الحصول على جزء من السلع أو الخدمات التي تقوم ببيعها أو بأدائها وقام بسداد قيمة ما يرغب فيه مقدماً فإن :

(أ) الأصول تزداد بالقيمة كما تزداد إلتزامات الوحدة المحاسبية قبل الغير بالقيمة .

(ب) لا يؤثر ذلك على مقابلة الإيرادات بالمصروفات مقابلة سليمة إلا بمقدار ما ينقص من إلتزامات الوحدة المحاسبية نتيجة توفير الأصول أو الخدمات أو السلع للغير الذي سدد قيمتها مقدماً خلال الفترة المحاسبية .

(جـ) يتم إثبات عملية زيادة الأصول والإلتزامات عند قيام الغير بالسداد مقدماً ، وتعتبر بمثابة إيرادات مقدمة ، ويقتصر نصيب الفترة المحاسبية على ما يتحقق منها بأداء الخدمات أو توفير السلع أو الأصول ، ويتحدد ذلك تقريباً بقيد تسوية .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشيء ما تقدم .

#### الحالة الحادية عشر :

إذا بلغت إيرادات الفوائد الدائنة في ميزان المراجعة قبل التسويات مبلغ ٧٢٠٠ جنيه وكانت هذه تمثل فوائد على وديعة ثابتة لدى البنك بمعدل ١٢٪ سنوياً تحتسب كل ستة أشهر إعتباراً من تاريخ الإيداع في ١/٤/١٩٩٢ ، وكان مبلغ الوديعة ١٢٠٠٠٠ جنيه ، وإنتهت الفترة المحاسبية في ٣١/١٢/١٩٩٢ ، فإنه :

(أ) يلزم جعل الفوائد الدائنة المستحقة مديناً وحساب الفوائد الدائنة دائناً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه حتى تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات ، وذلك بقيد تسوية في ٣١/١٢/١٩٩٢ .

(ب) تعتبر الوديعة من أصول الوحدة المحاسبية كما تزداد الأصول بما يتدفق من

فوائد بمرور الزمن عليها مقابل زيادة الإيرادات .

(ج) تظهر إيرادات الفوائد فى الحساب الختامى بمبلغ ٩٨٠٠ جنيه بينما تظهر الفوائد الدائنة المستحقة بين الأصول فى الميزانية بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه .

( د ) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، ( و ) لاشىء ما تقدم .

#### الحالة الثانية عشر :

إذا بلغ رصيد المواد والمهمات لدى الوحدة المحاسبية فى بداية العام ١٧٠٠٠ جنيه ، وتم خلال العام شراء مواد ومهمات بعضها نقداً والبعض الآخر على الحساب بلغت فى جملتها ٢٨٠٠٠ جنيه ، غير أنه وجد فى نهاية العام أن ما تبقى فى المخازن من المواد والمهمات تبلغ تكلفته ١٢٠٠٠ جنيه فإن ذلك يعنى :

( أ ) أن المواد والمهمات تعتبر من الأصول وعند شرائها تم جعل حسابها مديناً وحساب التقديمية أو الموردين دائناً - وهو قيد إثبات .

(ب) أنه قد إستخدم من هذه الموارد والمهمات خلال العام ما تبلغ قيمته ٣٥٠٠٠ جنيه ، ومن ثم يلزم تحويله من حسابات الأصول إلى حسابات المصروفات بجعل حساب المواد والمهمات المستخدمة ( مصروف ) مديناً وجعل حساب المواد والمهمات ( أصل ) دائناً ، وذلك بقيد تسوية .

(ج) يكون قيد الإقفال بجعل حساب المواد والمهمات المستخدمة دائناً وجعل الحساب الختامى مديناً بمبلغ ٣٣٠٠٠ جنيه .

( د ) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، ( و ) لاشىء ما تقدم .

#### ثالثاً : التمارين :

##### التمرين الأول :

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة فى ٩٤/٦/٣٠ لشركة النصر ، حيث تنتهى السنة المالية فى ذلك التاريخ :

دائن	مدين	
	٧٣٠٠٠	آلات ومعدات
١٦٠٠٠		مخصص إهلاك
	٢٦٤٠٠	مضروقات عمومية
	٤٨٠٠	إيجار مقدم
١٦٨٠٠		إيرادات مقدمة
١١٣٠٠		فوائد دائنة
	٤٥٠٠٠	مواد ومهمات
		فإذا علمت أن :

- ١ - تهلك الآلات والمعدات سنوياً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ..
  - ٢ - بلغت المضروقات العمومية المستحقة في ٦/٣٠ مبلغ ٨٢٠ جنيه .
  - ٣ - يسدد إيجار المبنى الذي تشغله الشركة مقدماً في ١/١ من كل سنة ليغطي الفترة حتى ١٢/٣١ . ويبلغ الإيجار الشهري للمبنى ٤٠٠ جنيه .
  - ٤ - يمثل رصيد الإيرادات المقدمة ما تحصل من العملاء عن خدمات لم يتم أدائها في تاريخ التحصيل ، وقد قامت الشركة منذ ذلك التاريخ حتى نهاية السنة المالية بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٢٠٠ جنيه .
  - ٥ - بلغت الفوائد الدائنة المكتسبة على إستثمارات الشركة والتي لم تحصل بعد حتى ٦/٣٠ مبلغ ٧٠٠ جنيه .
  - ٦ - بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة حتى ٦/٣٠ مبلغ ٢٣٥٠٠ جنيه .
- المطلوب :

إجراء قيود التسوية اللازمة ، وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة لإثبات هذه العمليات .

### التمرين الثاني :

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة في ١٢/٣١/١٩٩٣ لشركة

الشرق الأوسط للتجارة والخدمات :

دائن	مدين	
٧٢٠٠		إيجارات دائنة مقدمة
	٤٥٠٠٠	مباني
٤٠٠٠		مخصص إهلاك مباني
	٧٤٩٠٠	بضاعة
	٧٢٩٦	تأمين مقدم
	١٤٨٠٠	أجور



فإذا علمت أن

- ١ - يمثل رصيد الايجارات الدائنة المقدمة المتحصل عن إيجار أحد المباني الشركة للغير لمدة أربعة سنوات تبدأ في ٨/١ .
  - ٢ - تهلك المباني بواقع ٧٥٠ جنيه سنوياً .
  - ٣ - بلغت تكلفة البضاعة الباقية في مخازن الشركة فعلاً في ١٢/٣١ ١٤٩٠٠ جنيه .
  - ٤ - رصيد التأمين المقدم يمثل قسط بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ستة سنة يبدأ سريان مفعولها في أول سبتمبر وهو تاريخ سداد القسط .
  - ٥ - بلغت الأجر المستحقة والتي لم تسدد بعد حتى ١٢/٣١ مبلغ ٨٠٠ جنيه .
- المطلوب :

إجراء قيود التسوية الخاصة بهذه العمليات في ٩٣/١٢/٣١ ، وترحيلها للحسابات الخاصة بها وإعداد ميزان المراجعة الجزئي لأرصدة الحسابات بعد إجراء التسويات .

التصريح الثالث :

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان مراجعة شركة المحروسة في ٩٣/١٢/٣١ ، تاريخ نهاية السنة المالية ، وذلك بعد إجراء قيود التسويات وترحيلها للحسابات الخاصة بها .

دين	مدين	
	٢٥٠٠٠	بضاعة
	٢٥٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	٦٨٠٠٠	عملاء
٢٥٠٠٠		مخصص ديون مشكوك فيها
	١١٢٥	تأمين مقدم
	٣٣٧٥	تأمين ضد الحريق
	٦٤٢٠٠	مباني
٢٨٠٠		مخصص إهلاك مباني
	١٢٤١٠	أجور
٤١٠		أجور مستحقة
٢٨٠٠		قوائد دائنة
	٣٠٠	قوائد دائنة مستحقة
	٤٨٠	إيجار مقدم
	٢٤٠٠	إيجار
	٣٠٠٠	ديون مشكوك فيها
	٩٥٠	إهلاك مباني

فاذا علمت أن :

- ١ - قامت الشركة بإبرام بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة وتم سداد القسط مقدماً في ٤/١ .
- ٢ - يتم سداد إيجار المبنى الذي تشغله الشركة مقدماً لكل سنة منذ تاريخ إستئجار المبنى في ٣/١ .

المطلوب :

- ١ - إجراء قيود التسوية التي تعتقد أن محاسب الشركة قام بإجرائها في ١٢/٣١ ، وترتب على ترحيلها لحسابات الأستاذ ظهور أرصدة حسابات ميزان المراجعة بعد التسويات بهذه الصورة .

- ٢ - قم بإعداد ميزان المراجعة الجزئي للشركة قبل إجراء التسويات .

التمرين الرابع :

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة الألفي كما يظهر في ١٩٩٣/١٢/٣١ .  
قبل إجراء التسويات .

مدین	دائن	
	٤٤٠٠٠	رأس المال
٩٠٠٠		مواد ومهمات
١٣٤٤٠		بضاعة
١١٢٦٤		أثاث وتركيبات
	٥٠٠٠	دائنون
	٥٠٠	مخصص إهلاك أثاث وتركيبات
١٥٣٦		إيجار مقدم
٦٥٦٠		عملاء
٢٠٤٠٠		تقديرة
٦٦٠٠		أجور
٨٣٠٠		مصرفات عمومية
	١٣٠٠٠	مبيعات خدمات
	١٤٦٠٠	مبيعات بضاعة
٧٧١٠٠	٧٧١٠٠	

فإذا علمت أن :

- ١ - بلغت تكلفة البضاعة المباعة ٨٣٢٠ جنيه .
- ٢ - بلغت المواد والمهمات للمستظمة خلال العام ٢٧٥٠ جنيه .
- ٣ - يهلك الأثاث والتركيبات بواقع ٦٠٠ جنيه سنوياً .
- ٤ - قدرت الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٥٨٠ جنيه .
- ٥ - بلغت الأجور المستحقة في ١٢/٣١ ٤٠٠ جنيه .
- ٦ - بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتي لم تسجل في الدفاتر ولم تتحصل قيمتها حتى ١٢/٣١ مبلغ ١١٠٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - باستخدام ورقة عمل ذات سبعة أعمدة قم بإدخال أرصدة حسابات ميزان المراجعة قبل التسويات في العمودين الثاني والثالث . وقم بتدوين التسويات في العمودين الرابع والخامس ، ثم قم بإعداد ميزان المراجعة بعد التسويات في العمودين السادس والسابع .

- ٢ - قم بإجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل .

التمرين الخامس :

فيما يلي ورقة العمل الجزئية لشركة صقر للمعدات والأجهزة الكهربائية كما تم إعدادها في ١٩٩٣/١٢/٣١ :

إسم الحساب		ميزان المراجعة		التسويات	
		دائن	مدين	دائن	مدين
رأس المال أوراق دفع بضاعة مواد ومهمات آلات ومعدات منخصص إهلاك آلات ومعدات إيجار مقدم تأمين مقدم تقديية إيرادات مقدمة متنوعة أجور ومرتبات مصرفات عمومية إيرادات خدمات مبيعات بضاعة		٢			
		١٦٠٠٠	٩٠٨٠٠	(١) ٦٤٢٠٠	
			٢٥٢٠	(٢) ٩٦٠	
			٤٦٨٠٠		
		٤١٦٠		(٣) ٥٢٠	
			٣٦٠٠	(٤) ١٢٠٠	
			١٢٠٠	(٥) ٨٠٠	
			٤١٢٠٠		
		٤٨٠٠		(٦) ١٦٠٠	
			٩٢٦٠	(٧) ٥٤٠	
			٤٨٢٠	(٨) ٣٨٠	
		١٤٨٤٠			
		٧٤٤٠٠			
		٢	٢		
تكلفة البضاعة المباعة مواد مهمات مستخدمة إهلاك آلات ومعدات إيجار تأمين إيرادات متنوعة أجور ومرتبات مستحقة مصرفات عمومية مستحقة قوائد على أوراق الدفع قوائد مستحقة				(١) ٦٤٢٠٠	
				(٢) ٩٦٠	
				(٣) ٥٢٠	
				(٤) ١٢٠٠	
				(٥) ٨٠٠	
				(٦) ١٦٠٠	
				(٧) ٥٤٠	
				(٨) ٣٨٠	
				(٩) ٦٤٠	
				٢	٢



المطلوب :

- ١ - إستكمال ورقة العمل وإجراء قيود التسوية والإقتال وإعداد الحساب الختامي والميزانية .
- ٢ - صياغة التسويات التسعة بالصورة التي ترى أنها تؤدي إلى إجرائها بالطريقة التي تمت بها في ورقة العمل ( مثال : (١) بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الفترة مبلغ ٦٤٢٠٠ جنيه ) .

التمرين السادس :

فيما يلي أوراق العمل الجزئية المستخرجة من سجلات إحدى الشركات التجارية عن فترات زمنية مختلفة :

١ - الورقة الأولى

إسم الحساب	الميزان قبل التسويات		التسويات		الميزان بعد التسويات	
	دين	دائن	منه	له	دين	دين
أجور	؟		؟		٢٧٠٠٠	
أجور مستحقة			؟		٢٧٥٠	
إيجار دائن مقدم	١٨٠٠٠		؟		١٢٠٠٠	
إيجار دائن	٧٢٠		؟		؟	
مواد ومهمات	٢٣٦٠٠		؟		؟	
مواد ومهمات مستخدمة			؟		١٦١٠٠	

الورقة الثانية :

الميزان قبل التسويات		التسويات		الميزان بعد التسويات		إسم الحساب
مدین	دائن	مته	له	مدین	دائن	
؟			٨٠٠٠	٦٠٠٠		تأمين مقلم
		؟		؟		تأمين
		٢٨٥٠٠		؟		إملاك الأصول الثابتة
	؟		؟		٥٨٠٠٠	مخصص إهلاك
	؟			١٠٠٠٠٠		الأصول الثابتة
	؟		٢٣٠٠		٥٠٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها
		؟		؟		ديون مشكوك فيها

٢ - الورقة الثالثة :

الميزان قبل التسويات		التسويات		الميزان بعد التسويات		إسم الحساب
مدین	دائن	مته	له	مدین	دائن	
؟			؟	٦٠٠٠		تأمين مقلم
		؟		؟		تأمين
		؟			٢٠٠٠	أجور
			؟		٢١٧٥٠	أجور مستحقة
			١٨٠٠	٥٤٠٠		إيجار مقلم
	؟			؟		إيجار
	؟				٢٥٠٠	

٤ - الورقة الرابعة

الحساب الخاص		الميزان بعد التسويات		التسويات		الميزان قبل التسويات		إسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	له	منه	دائن	مدين	
٢٨٠٠		٢		٢		٢		عمولا دائنة
			٢		٩٠٠			عمولات دائنة مستحقة
	٣٦٠٠		٢		٢٤٠		٢	إيجار
		٢		٢				إيجار مستحق
١٠٠٠		٢		٢		٧٧٠		فوائد دائنة
			٢		٢			فوائد دائنة مستحقة
	١٠٠٠		٢		٢		٧٢٠	مياه وإنارة
		٢		٢				مياه وإنارة مستحقة

المطلوب :

إستكمال البيانات الناقصة في أوراق العمل الجزئية السابقة .

التصريح السابع :

فيما يلي أرصدة ميزان المراجعة قبل وبعد التسويات لإحدى الشركات التجارية

في ١٩٩٣/١٢/٣١

أولا : ميزان المراجعة قبل التسويات في ١٩٩٣/١٢/٣١ :

إسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
تقنية ورأس المال	٨٩٠٠٠٠	٣٣٨٠٠٠
مباني ودائنين	٤٥٠٠٠	٣٢٠٠٠٠
آلات ومعدات ومخصص إهلاك	١٢٠٠٠	٨٤٠٠٠
عملاء وأرباح محجوزة	٨٠٠٠	٦١٠٠٠
أجور ومرتبات وإيرادات متنوعة	١٤٦٠٠	٣٥٠٠
مصرفات عمومية وإيرادات خدمات	٧٤٠٠	١٢٤٠٠
بضاعة ومبيعات	١٢٣٠٠٠	٢٨١١٠٠
	١١٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠

ثانياً : ميزان المراجعة بعد التسويات في ١٩٩٣/١٢/٣١ :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	إسم الحساب
٣٣٨٠٠٠	٨٩٠٠٠٠	نقدية ورأس المال
٣٢٠٠٠٠	٣٠٠٠	مبانى ومخصص إهلاك
٣٠٠٠	٤٥٠٠٠	إهلاك مبانى ودائنين
٨٤٠٠٠	٢٠٠٠٠	الات ومعدات ومخصص إهلاك
٨٠٠٠		إهلاك آلات ومعدات
٦٠٠٠٠	٨٠٠٠	عملاء وأرباح مسجوزة
١٠٠٠		ديون معلومة
٢٥٠٠	٢٥٠٠	ديون مشكوك فيها ومخصص ديون
٥٠٠٠	١٥٠٠	أجور ومرتبات
	١٢٠٠٠	إيرادات متنوعة
	٢٦٠٠	إيرادات متنوعة مقدمة
١٠٠٠٠	٧٤٠٠	مصرفات عمومية وإيرادات خدمات
٢٤٠٠		مصرفات عمومية مسددة مقدماً
٢٠٥٠٠٠		بضاعة
٧٦١٠٠	١٢٣٠٠٠	تكلفة بضاعة مبيعة ومبيعات
١١١٥٠٠٠	١١١٥٠٠٠	

المطلوب :

- ١ - إعداد ورقة العمل للشركة في ٩٩٣/١٢/٣١ بخاناتها المختلفة فيما عدا خاتنى الحساب الختامى والميزانية العمومية .
- ٢ - إجراء قيود التسوية من واقع ورقة العمل .
- ٣ - إجراء قيود الإقفال وإعداد الحساب الختامى عن الفترة .
- ٤ - إعداد الميزانية العمومية فى نهاية الفترة .





## الفصل السابع

### في

### ملخص الدورة المحاسبية

### في صورة متكاملة

#### ١ - مقدمة وخطة الفصل :

يطلق على مجموعة الاجراءات المحاسبية المؤدية إلى قياس الربح وتصوير المركز المالي - كما سبق وتبيننا - الدورة المحاسبية . وتتلخص خطوات الدورة المحاسبية بما فيها تسوية العمليات المستمرة التي تناولناها في الفصل السابق فيما يلي :

١ - يتحقق المحاسب من وجود العمليات موضوع الاثبات في الدفاتر في صورة تامة ومنجزة ، وبحيث تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها . ويعنى تمام العملية وانجازها تبادل موارد أو خدمات ذات قيمة اقتصادية .

٢ - يقوم المحاسب بتسجيل العملية على المستندات المؤيدة لها أو يتحقق من وجود مثل هذه المستندات .

٣ - يتم بعد ذلك تحليل كل عملية إلى طرفيها المدين والدائن ويتم قيدها في دفتر اليومية وذلك على حسب التسلسل التاريخي للعمليات المختلفة . ويطلق على تحليل العملية لتحديد الطرف الذي يجعل مديناً والطرف الذي يجعل دائناً التوجيه المحاسبي للعملية .

٤ - يتم ترحيل العمليات التي يجرى إثباتها في دفتر اليومية إلى الحسابات

الخاصة بها في دفتر الأستاذ . وذلك حتى يمكن تصنيف العمليات إلى أصناف متجانسة يقع كل صنف منها في حساب خاص .

٥ - في نهاية الفترة المحاسبية ، أو عندما ترغب الإدارة في ذلك ، يقوم المحاسب بترصيد حسابات الأستاذ ويقوم بأعداد ملخص لهذه الأرصدة عن طريق أعداد ميزان المراجعة ، قبل إجراء التسويات .

٦ - يقوم المحاسب - في العادة - بأعداد ورقة العمل ، ويقوم بإجراء التسويات اللازمة على العمليات المستمرة في نهاية الفترة المحاسبية أو عندما ترغب الإدارة ، ويمكن إعداد ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات في ورقة العمل مباشرة .

٧ - يقوم المحاسب بإجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل بعد إجراء التسويات ، ويتم ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ .

٨ - يقوم المحاسب بإقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ويتم أعداد الحساب عن الفترة المحاسبية ، ويتم ترحيل قيود الاقفال إلى الحسابات الخاصة بها .

٩ - يقوم المحاسب بأعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ، ويقوم بتصوير الميزانية العمومية .

والواقع أن المحاسب يقوم بإجراء قيود التسوية والاقفال من واقع ورقة العمل ، كما أوضحنا في الفصل السابق ، كما أنه يقوم بأعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل أيضاً ، كما يمثل عمود الميزانية العمومية في ورقة العمل في حقيقة الأمر ميزان المراجعة بعد الاقفال .

ونتناول في هذا الفصل توضيح إجراءات الدورة المحاسبية في صورة متكاملة وذلك عن طريق مثال توضيحي .

## ٢ - مثال توضيحي :

بدأت شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة عملياتها في أول يناير ١٩٩٣ بالميزانية الافتتاحية التالية : ( لاحظ أن الميزانية الافتتاحية في ١/١/١٩٩٣ هي نفسها الميزانية العمومية في ٣١/١٢/١٩٩٢ ) .

شركة صبحى عبد الحميد  
الميزانية العمومية فى ١٩٩٢/١٢/٣١

أصول		خصوم	
١٢٥٠٠	أثاث وتركيبات	٥٠٠٠٠	رأس المال
١٣٠٠٠	سيارات	٩٣٠٠	أرباح محجزة
٦٧٠٠	مواد ومهمات	٣٠٠٠٠	قرض البنك
٥٣٠٠	بضاعة	١٧٠٠٠	دائىون
٢٤٥٠٠	عملاء	١٢٠٠	أجور مستحقة
١٠٠٠٠	أوراق قبض	١٥٠٠	مخصص اهلاك أثاث
٤٠٠٠٠	تقديىة	٣٠٠٠	مخصص اهلاك سيارات
١١٢٠٠٠		١١٢٠٠٠	

وقد قامت الشركة خلال شهر يناير بالعمليات التالية :

التاريخ العملية

- ١ يناير حصلت الشركة على زيادة فى رأس المال قدرها ٢٥٠٠٠ جنيه ، كما اتفقت الشركة فى نفس اليوم مع أحد الموردين الجدد على توريد بضاعة على الحساب بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه ، ووافق المورد على توريد البضاعة يوم ١/٧ .
- ٣ يناير قدمت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١٢٥٠ جنيه تحصل منها ٧٠٠ جنيه نقداً . وفى نفس اليوم اتفقت الشركة مع العميل حسين على تسديد رصيد حسابه البالغ ٣٥٠٠ جنيه ، ووافق العميل على القيام بالسداد بعد ثلاثة أيام .
- ٥ يناير باعت الشركة احدى السيارات المملوكة والتي تبلغ تكلفتها ٤٠٠٠ جنيه ، ويبلغ مخصص الاهلاك الخاص بها ١٠٠٠ جنيه ، بمبلغ ٢٨٠٠ جنيه نقداً .



٧ يناير قام المورد الجديد بتوريد بضاعة بقيمة ٨٥٠٠ جنيه ، كما قام العميل حسين بسداد مبلغ ٢٣٠٠ جنيه من رصيد حسابه .

٩ يناير بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ١٠٣٠٠ جنيه تحصل منها ٧٢٠٠ جنيه ، كما بلغت الأجور المسددة حتى تاريخه ، بما فيها الأجور المستحقة ٢٦٠٠ جنيه .

١١ يناير قامت الشركة بسداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق التي تم ابرامها في ٩٢/١٢/٣١ لتغطي السنة المالية المنتهية في ٩٣/١٢/٣١ والبالغ قدره ٦٠٠ جنيه عن ستة . وفي نفس اليوم اتفقت الشركة على استئجار مبنى اضافي لمزاولة عملياتها فيه اعتباراً من ١/١٥ ولمدة سنة بايجار سنوى قدره ١٢٠٠ جنيه سددت نقداً .

١٥ يناير اتفقت الشركة مع بعض عملائها الذين تبلغ أرصدتهم ١٠٠٠٠ جنيه على احتساب فوائد على هذه الأرصدة بأثر رجعى من ٩٣/١/١ بمعدل ٦٪ تحمل على حساباتهم كل ستة أشهر إلى أن يتم سداد هذه الأرصدة .

١٧ يناير قامت الشركة بسداد المصروفات العمومية والادارية عن النصف الأول من الشهر والتي يبلغ قدرها ٣٢٠٠ جنيه .

٢٣ يناير قامت الشركة بشراء بضاعة نقداً بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه ، كما بلغت مبيعات البضاعة منذ ١/٩ حتى تاريخه ٧٦٥٠ جنيه تحصلت نقداً .

٢٦ يناير قدمت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٤٣٢٠ جنيه تحصل منها نقداً ٣٦٨٠ جنيه . كما قامت الشركة بالاتفاق مع إحدى الصحف على نشر اعلاناتها اعتباراً من أول فبراير وحتى نهاية السنة مقابل ٥٥٠ جنيه سددت نقداً .

٢٩ يناير سددت الشركة ١٢٠٠٠ جنيه لدائنيها ، وحصلت ٥٠٠٠ جنيه من أوراق القبض .

٣١ يناير بلغت الأجور المستحقة عن باقى الشهر والتي لم تسدد بعد ٣١٢٠ جنيه ، كما بلغت المصروفات العمومية المستحقة عن النصف الثانى من الشهر ٤١٣٠ جنيه .

- قدرت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٨٩٥٠ جنيه ، كما قدرت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٢٧٠٠ جنيه .

- يهلك الأثاث والتركيبات سنوياً بواقع ٦٠٠ جنيه ، وتهلك السيارات المتبقية سنوياً بواقع ١٢٠٠ جنيه . كما بلغ إيجار المبنى القديم المستحق عن الشهر والذي لم يسدد بعد ٣٠٠ جنيه .

- تحسب فوائد على قرض البنك بمعدل ٦٪ سنوياً .

المطلوب :

توضيح خطوات الدورة المحاسبية لشهر يناير ١٩٩٣ .

٣ - خطوات الدورة المحاسبية :

٣ - ( أ ) تحديد العمليات التامة والمنجزة والتحقق من مستنداتها وقيدتها في اليومية :

سبق أن ذكرنا أن العملية تعد تامة ومنجزة لو ترتب عليها تبادل موارد أو خدمات ، ولا يكفي مجرد الاتفاق على قيام التبادل دون قيامه فعلاً كقرينة للاثبات الدفترى ، لأن التبادل قد لا يتم رغم الاتفاق عليه ، حتى لو كان هذا الاتفاق كتابياً . فاتفاق الشركة مع أحد مورديها على توريد بضاعة في تاريخ لاحق لا يترتب عليه قيد دفترى إلا إذا وردت البضاعة ، أو قامت الشركة بسداد ثمن البضاعة مقدماً أو كلاهما .

وبالنسبة للتحقق من مستندات العملية أو إعدادها ، فنجد هنا أن المستندات المعنية هي التي تبرر إجراء القيد في الدفاتر . فعند شراء البضاعة ( نقداً أو على الحساب ) يكون مستند القيد هو فاتورة المورد التي توضح ثمن البضاعة . هذا بالإضافة إلى ما يفيد استلام البضاعة بمخازن الشركة بالكميات التي وردت في فاتورة المورد وطبقاً للمواصفات المحددة فيها . كذلك الأمر عند سداد نقدية مثلاً لا بد وأن يكون هناك مستنداً للصرف يوضح أحقية المستلم للمبلغ فيه ، كما يوقع المستلم للنقدية عادة على إيصال استلام . وعلى المحاسب في كل الأحوال التحقق من وجود وصحة المستندات الخاصة بمعاملات الشركة مع الغير ، وعادة ما تكون هذه المستندات بمثابة

معطيات للمحاسب رغم أنه قد يساهم في إجراءات اعدادها . ولكن هناك بعض العمليات التي قد لا تمثل معاملات حقيقية بين الوحدة المحاسبية والغير ، ومن ثم لن يوجد لها هذا المستند المعطى ( الخارجى ) . ومثال ذلك مستند قيد إهلاك الأصول الثابتة ، أو تقدير الديون المشكوك فيها ، أو قيد القوائد المستحقة . ويقوم المحاسب فى هذه الحالة باعداد مستند القيد الذى يوضح مبرراته ، والذى غالباً ما يكون مؤيداً فى هذه الحالة بالمبادئ والقواعد المحاسبية . وعلى ذلك سوف نقوم بتوضيح قيود اليومية للعمليات السابقة مع ايضاح ما يعد من قبيل المستندات الكافية لقيدھا فى الدفاتر . وسوف لا نلتزم هنا بنموذج دفتر اليومية حتى تتحق لنا المرونة فى توضيح الأفكار .

### العمليات بتاريخ :

١/١ : حصول الشركة على اضافة لرأس مالها : عملية تامة ومنجزة ترتب عليها الحصول على أصول هى النقدية مقابل زيادة رأس المال فى حقوق الملكية . ويكون مستند القيد المبدئى هو صورة ايصال استلام النقدية الموقع من صراف الخزينة أو صورة ايصال الايداع بالبنك إذا كان المبلغ قد تحصل بشيك . ويكون القيد كالاتى :

٢٥٠٠٠	من ح/ النقدية
٢٥٠٠٠	إلى ح/ رأس المال
تحصيل الزيادة فى رأس مال الشركة ، ايصال	
الخزينة رقم .... أو ايصال ايداع رقم .... بنك .... بتاريخ	
١٩٩٣/١/١	

١/١ : اتفاق الشركة مع المورد الجديد : لم يترتب على هذا الاتفاق أى تبادل بعد ومن ثم لا يعتبر موضوعاً للقيد بالدفاتر .

١/٣ : الخدمات المؤداة للعملاء : عملية تامة ومنجزة ترتب عليها تبادل بين العملاء والشركة ، حيث حصل العملاء على الخدمات وسددوا جزءاً من قيمتها وأصبحوا ملتزمين للشركة بسداد الباقي . ويكون مستند قيد العملية كإيرادات هو صورة الفاتورة التى ترسلها الشركة لعملائها ومستند قيد المتحصل نقداً هو صورة

إيصال خزينة ، ويكون القيد كالاتي :

من مذكورين :

٧٠٠ حـ / النقدية

٥٥٠ حـ / العملاء

١٢٥٠ إلى حـ / مبيعات الخدمات

إثبات مبيعات خدمات للعملاء فاتورتنا رقم ... بتاريخ ١/٣

وايصال خزينة رقم ... - بتاريخ ١/٣

١/٣ : الاتفاق مع العميل : لم يترتب على الاتفاق أى تبادل بعد ومن ثم لا يعتبر موضوعاً للقيد بالدفاتر .

١/٥ : بيع السيارات : عملية تامة ومنجزة ترتب عليها نقص سيارات الشركة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه التى تمثل تكلفة السيارة المباعة وزيادة النقدية بمبلغ ٢٨٠٠ جنيه . وتمثل صورة عقد البيع الابتدائي وايصال الخزينة مستنداً لقيد مبلغ ٢٨٠٠ جنيه . أما الباقي وهو الفرق بين التكلفة ٤٠٠٠ جنيه وثمان البيع وهو ٢٨٠٠ جنيه ويبلغ ١٢٠٠ جنيه فيتمثل جزئياً فى تكلفة استخدام الشركة للسيارة عن فترة استخدامها لها ، والذي اعتبر كإهلاك ونخصص له ١٠٠٠ جنيه ، والجزء الباقي يمثل خسارة للشركة . ويقوم المحاسب باعداد المستندات التى توضح أن إهلاك السيارة من واقع السجلات المحاسبية يبلغ ١٠٠٠ جنيه وأن تكلفتها عند شرائها كانت تبلغ ٤٠٠٠ جنيه من واقع السجلات المحاسبية أيضاً . ولما كانت السيارات من الأصول التى تقتتها الشركة لأغراض استخدامها وليس لأغراض الاتجار فيها فى هذه الحالة ، فإن بيعها لا يعد من مبيعات البضاعة ، ولا يعد من مبيعات الخدمات . لذلك يتم فى العادة توسط حساب للأصل المباع ، وهو فى هذه الحالة حـ / السيارة المباعة يستخدم للاتى :

- تحول تكلفة الأصل المباع من حساب الأصل إلى حـ / الأصل المباع عن طريق جعل الأول دائناً والثانى مديناً .

- يحول الإهلاك المجمع الخاص بالأصل المباع من حـ / مخصص الإهلاك لحساب الأصل المباع بجعل الأول مديناً والثانى دائماً .



- يجعل حساب الأصل المباع دائماً يثمر البيع :
- يقفل الرصيد المتبقى في حساب الأصل المباع بعد ذلك في الحساب الختامي كأرباح أو خسائر بيع الأصل والتي تسمى أرباحاً أو خسائراً رأسمالية ويمكن أن يتم ذلك عن طريق توسيط حساب للأرباح والخسائر الرأسمالية :
- وانطلاقاً من ذلك تكون القيود في اليومية كالآتي :

من حـ/ السيارة المباعة	٤٠٠٠
إلى حـ/ السيارات	٤٠٠٠
استبعاد تكلفة السيارة المباعة من حساب السيارات	
من حـ/ مخصص اهلاك سيارات	١٠٠٠
إلى حـ/ السيارة المباعة	١٠٠٠
تحويل ما يخص السيارة المباعة من إهلاك مجمع لحساب السيارة المباعة .	
من حـ/ النقدية	٢٨٠٠
إلى حـ/ السيارة المباعة	٢٨٠٠
تحصيل ثمن بيع السيارة ، إيصال خزينة رقم ... بتاريخ ١/٥ .	
من حـ/ الأرباح والخسائر الرأسمالية	٢٠٠
إلى حـ/ السيارة المباعة	٢٠٠
اقفال خسائر بيع السيارة في حـ/ الأرباح والخسائر الرأسمالية .	

ويلاحظ أن ما ينطبق على بيع السيارة ينطبق على بيع أى أصل ثابت آخر .  
كما أن حساب الأرباح والخسائر الرأسمالية يجعل مديناً بالخسائر ويجعل دائماً بالأرباح ويقفل رصيده في الحساب الختامي في نهاية الفترة المحاسبية .

١/٧ : قيام المورد الجديد بتوريد بضاعة : رغم أن الاتفاق مع المورد كان على أساس توريد بضاعة بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه إلا أننا تعمدين أن يكون ما تم توريده فعلاً مخالفاً لذلك ، حتى تتضح فكرة العمليات التامة والمنجزة التي يترتب عليها تبادل فعلى بالمقارنة بمجرد الاتفاق . وفي هذه الحالة أصبحت قيمة العملية التامة والمنجزة

الواجبة القيد دقترياً ٨٥٠٠ جنيه ويكون مستند القيد في هذه الحالة مكوناً من : فاتورة المورد وإذن ورود البضاعة بمخازن الشركة مؤيداً بتوقيع أمين المخزن على الاستلام . ويكون القيد كالآتي :

٨٥٠٠ من حـ/ البضاعة

٨٥٠٠ إلى حـ/ الدائنين ( الموردين )

ورود بضاعة على الحساب من المورد ... - فاتورة المورد رقم

... - بتاريخ ... - وإذن ورود مخازن رقم ... - بتاريخ

١/٧

١/٧ : تحصيل ٢٣٠٠ جم من العميل حسين : رغم أن الاتفاق مع العميل كان على مبلغ ٣٥٠٠ جنيه فإن ما قام العميل بسداده فعلاً ويصبح محل إثبات دقترى هو ٢٣٠٠ جم . ويكون القيد كالآتي :

٢٣٠٠ من حـ/ التقديرات

٢٣٠٠ إلى حـ/ العملاء

المتحصل من العميل حسين - إذن خزينة رقم ... - بتاريخ ١/٧

١/٩ : مبيعات البضاعة : عملية تامة ومنجزة مستندات الأساسية فواتير البيع المرسلة للعملاء ومستندات المتحصل منها هي ايصال الخزينة . ويتم إثباتها كالآتي :

من مذكورين :

٧٢٠٠ حـ/ التقديرات

٣١٠٠ حـ/ العملاء

١٠٣٠٠ إلى حـ/ مبيعات البضاعة

إثبات المبيعات طبقاً للفواتير أرقام ... والمتحصل نقداً طبقاً

لايصالات الخزينة أرقام ... بتاريخ ١/٩ .

١/٩ : سداد الأجور : عملية تامة ومنجزة مستندات كشف صرف الأجور للوقع عليه بالاستلام من العاملين ، ويكون القيد :

من مذكورين :

حـ/ الأجر ١٤٠٠

حـ/ الأجر المستحقة ١٢٠٠

إلى حـ/ التقدير ٢٦٠٠

مداد الأجر حتى ١/٩ من واقع كشف الصرف

ويلاحظ أن الأجر المستحقة كانت من الالتزامات الواردة في الميزانية الافتتاحية. وهي بالتالي تخص فترات سابقة . وقد تم سدادها كالتزام ولا تزداد بها الأجر عن الفترة الحالية . وقد تم اعتبارها من الأجر في الفترات السابقة ونشأت كالتزام بقيد تسوية .

١/١١ : قسط بوليصة التأمين : تم الاتفاق دون تبادل في تاريخ سابق وتم التبادل الفعلي في هذا التاريخ ، ويكون مستند القيد هو إيصال سداد القسط الذي يتم الحصول عليه من شركة التأمين ويكون القيد كالتالي :

من حـ/ التأمين المقدم ٦٠٠

إلى حـ/ التقدير ٦٠٠

سداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق عن سنة اعتباراً من

١/١ ، إيصال الشركة رقم ... - بتاريخ ١/١١ .

١/١١ : الإيجار المقدم : رغم أن سريان الإيجار يبدأ مفعوله في تاريخ لاحق إلا أن سداد القيمة تم اليوم ومن ثم أصبحت العملية تامة ومنجزة :

من حـ/ الإيجار المقدم ١٢٠٠

إلى حـ/ التقدير ١٢٠٠

سداد إيجار المبنى الإضافي عن سنة اعتباراً من ١/١٥ إذن

صرف رقم ... - بتاريخ ١/١١

١/١٥ : حساب الفوائد : لا يترتب على هذا الاتفاق أى قيود دفترية في

الحال ، وإنما يترتب على هذا الاتفاق ضرورة تسوية الفوائد الدائنة كل ستة شهور  
وفى نهاية الفترة المحاسبية . يجعل حـ/ العملاء مديناً وحساب الفوائد الدائنة دائماً .

١/١٧ : سداد المصروفات : عملية تامة ومنجزة تستوجب الاثبات الدفترى  
ومستندات هي مستندات صرف النقدية .

٣٢٠٠ من حـ/ المصروفات العمومية والادارية

٣٢٠٠ إلى حـ/ النقدية

سداد المصروفات العمومية والادارية حتى ١/١٥ مستندات  
صرف رقم ... - بتاريخ ١/١٧ .

١/٢٣ : شراء البضاعة : عملية تامة ومنجزة ومستندات هي فواتير الموردين .  
أذن الاستلام بالمخازن ، وأذن صرف النقدية وقيداً كالاتى :

٦٥٠٠ من حـ/ البضاعة

٦٥٠٠ إلى حـ/ النقدية

مشتريات بضاعة نقداً ، فواتير الموردين رقم ... - وأذن  
استلام بالمخازن رقم ... - وأذن نقدية رقم بتاريخ ١/٢٣ .

١/٢٣ : مبيعات البضاعة : عملية تحقق إيرادات مكتملة ، مستندات هي  
فواتير الشركة للعملاء ، وايصالات استلام النقدية منهم ، وقيداً كالاتى :

٧٦٥٠ من حـ/ النقدية

٧٦٥٠ إلى حـ/ مبيعات البضاعة

بيع بضاعة ، فواتير رقم ... - مستند خزينة رقم ... - بتاريخ  
- ١/٢٣ .

١/٢٦ : الخدمات المؤداة للعملاء : تعالج مثل العملية التى تمت بتاريخ

١/٣ . وقيداً كالاتى :



من مذكورين :

حـ/ا التقليدية

٣٦٨٠

حـ/ا العملاء

٦٤٠

إلى حـ/ا مبيعات الخدمات

٤٣٢٠

اثبات مبيعات خدمات للعملاء فاتورتا رقم ... - بتاريخ ...

وايصال خزينة رقم ... - بتاريخ ١/٢٦ .

١/٢٦ : الاعلان : رغم أن بدأ سريان الاعلان في أول فبراير إلا أن سداد

القيمة قد تم اليوم ومن ثم يجرى اثبات القيد الآتي :

من حـ/ا الاعلان المقدم

٥٥٠

إلى حـ/ا التقليدية

٥٥٠

ايصال سداد نقدية رقم .../ عن الاعلان للمدة من ٢/١

حتى ١٢/٣١ .

١/٢٩ : سداد الدائون : عملية تامة ومنجزة ومستنداتها هي مستندات استلام

التقديعية الموقعة من الدائنين ، ويجرى اثباتها بالقيد التالي :

من حـ/ا الدائنين

١٢٠٠٠

إلى حـ/ا التقليدية

١٢٠٠٠

سداد المبلغ للدائنين ايصال صرف نقدية رقم ... - بتاريخ

١/٢٩

١/٢٩ : تحصيل أوراق القبض : عملية تامة ومستنداتها هي مستندات تحصيل

التقليدية .

من حـ/ا التقليدية

٥٠٠٠

إلى حـ/ا أوراق القبض

٥٠٠٠

١/٣٩ : عمليات تسوية : يساهم المحاسب فى تحديد مقدارها واعداد مستنداتها . ويتم اجرائها وإثباتها فى العادة بعد ترصيد الحسابات واعداد ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات ، كما سوف يرد فى الخطوات التالية :

### ٣ - (ب) الترحيل لحسابات الاستاذ وترصيدها فى نهاية الفترة :

سبق أن عرضنا واستخدمنا نموذج حساب الاستاذ على شكل حرف (T) وذكرنا أنه ليس بالنموذج الوحيد ، وإنما هو أحد النماذج التى يمكن استخدامها . وسوف نعرض هنا نموذجاً آخر لحساب الاستاذ يطلق عليه حساب الاستاذ ذو الرصيد المتحرك . ويتكون هذا النموذج من الخانات الآتية من اليمين إلى اليسار :

- ١ - خانة لتاريخ العملية . ٢ - خانة لبيان الطرف المقابل فى العملية . ٣ - خانة لصفحة اليومية التى تم إثبات العملية فيها . ٤ - خانة للمبالغ التى يجعل بها الحساب مديناً . ٥ - خانة للمبالغ التى يجعل بها الحساب دائناً . ٦ - خانة لرصيد الحساب . هذا وتظهر الخانة الأخيرة رصيد الحساب بعد ترحيل كل عملية من العمليات وسوف نستخدم هذا النموذج لحساب الاستاذ لاستكمال مثالنا التوضيحي الجارى .

وتكون الخطوة التالية فى الدورة المحاسبية هى الترحيل لحسابات الاستاذ ، وما دمننا طبعاً فى بداية الفترة المحاسبية فيصبح من الضرورى أن نقوم أولاً بفتح حسابات للعناصر التى تظهر فى الميزانية الافتتاحية ، ثم نضيف إليها الحسابات التى تقتضيها طبيعة العمليات التى تم اجرائها خلال الفترة . وتظهر حسابات الاستاذ لمثالنا التوضيحي كما يلى :

#### جـ / الأثاث والتركيبات

التاريخ	اليومان	رقم اليومية	مدين	دائن	رصيد جنيـه
٩٣/١/١	رصيد		جنيـه	جنيـه	١٢٥٠٠

ح/ السيارات

١٣٠٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٩٠٠٠	٤٠٠٠			من ح/ السيارات المباعة	١/٥

ح/ المواد والمهمات

٦٧٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٤٠٠٠	٢٧٠٠			من ح/ المواد والمهمات المستخدمة ( تسوية )	٩٣/١/٣١

ح/ البطاعة

٥٣٠٠				رصيد	٩٣/١/١
١٣٨٠٠		٨٥٠٠		إلى ح/ الدائنين	١/٧
٢٠٣٠٠		٦٥٠٠		إلى ح/ النقدية	١/٢٣
١١٣٥٠	٨٩٥٠			من ح/ تكلفة البطاعة المباعة ( تسوية )	١/٣١

ح/ العملاء

٢٤٥٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٢٥٠٥٠		٥٥٠		إلى ح/ مبيعات الخدمات	١/٣
٢٢٧٥٠	٢٣٠٠			من ح/ النقدية	١/٩
٢٥٨٥٠		٣١٠٠		إلى ح/ مبيعات البطاعة	١/٧
٢٦٤٩٠		٦٤٠		إلى ح/ مبيعات الخدمات	١/٢٦

حـ/ أوراق القبض

١٠٠٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٥٠٠٠	٥٠٠٠			من حـ/ التقليدية	١/٢٩

حـ/ التقليدية

٤٠٠٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٦٥٠٠٠		٢٥٠٠٠		إلى حـ/ رأس المال	١/١
٦٥٧٠٠		٧٠٠		إلى حـ/ مبيعات الخدمات	١/٣
٦٨٥٠٠		٢٨٠٠		إلى السيارات المباعة	١/٥
٧٠٨٠٠		٢٣٠٠		إلى حـ/ المصلا	١/٩
٧٨٠٠٠		٧٢٠٠		إلى حـ/ مبيعات البضاعة	١/٩
				من مذكورين :	١/٩
٧٥٤٠٠	٢٦٠٠			( أجور وأجور مستحقة )	
٧٤٨٠٠	٦٠٠			من حـ/ التأمين المقدم	١/١١
٧٣٦٠٠	١٢٠٠			من حـ/ الايجار المقدم	١/١١
٧٠٤٠٠	٣٢٠٠			من حـ/ المصروفات المضمومة	١/١٧
٦٣٩٠٠	٦٥٠٠			من حـ/ البضاعة	١/٢٣
٧١٥٥٠		٧٦٥٠		إلى حـ/ مبيعات البضاعة	١/٢٣
٧٥٢٣٠		٣٦٨٠		إلى حـ/ مبيعات الخدمات	١/٢٦
٧٤٦٨٠	٥٥٠			من حـ/ الاعلان المقدم	١/٢٦
٦٢٦٨٠	١٢٠٠٠			من حـ/ الدائون	١/٢٩
٦٧٦٨٠		٥٠٠٠		إلى حـ/ أوراق القبض	١/٢٩

حـ/ رأس المال

٥٠٠٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠			من حـ/ التقليدية	١/١

حـ/ أرباح محجوزة

٩٣٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٨٤٧٠		٨٣٠		من حـ/ الحساب الختامي	١/٣١
				( اقبال خسائر الشهر )	



حـ/ السـرض الـهنـسـك

٩٣/١/١	رصيد				٣٠٠٠٠
--------	------	--	--	--	-------

حـ/ الدائـرـون

٩٣/١/١	رصيد				١٧٠٠٠
١/٧	من حـ/ البضاعة	٨٥٠٠			٢٥٥٠٠
١/٢٩	إلى حـ/ التقديـة		١٢٠٠٠		١٣٥٠٠

حـ/ أجـور مستحقـة

٩٣/١/١	رصيد				١٢٠٠
١/٩	إلى حـ/ التقديـة		١٢٠٠		—
١/٣١	من حـ/ الأجـور (نسوية)	٣١٢٠			٣١٢٠

حـ/ مخصص اهـلاك اثـاث و تـركيـبات

٩٣/١/١	رصيد				١٥٠٠
١/٣١	من حـ/ اهـلاك اثـاث و تـركيـبات (نسوية)				١٥٥٠
		٥٠			

حـ/ مخصص اهـلاك سـيارـات

٩٣/١/١	رصيد				٣٠٠٠
١/٥	إلى حـ/ السـيارـة المـباعـة	١٠٠٠			٢٠٠٠
١/٣١	من حـ/ اهـلاك سـيارـات (نسوية)	١٠٠			٢١٠٠

ح/ مبيعات الخدمات

١٢٥٠	١٢٥٠		من مذكورين (تقديعية وعملاء)	٩٣/١/٣
٥٥٧٠	٤٣٢٠		من مذكورين (تقديعية وعملاء)	١/٢٦
—		٥٥٧٠	إلى ح/ الحساب الختامي (أقال)	١/٣١

ح/ السيارات المباعة

٤٠٠٠		٤٠٠٠	إلى ح/ السيارات	١/٥
			من ح/ مخصص اهـلاك	١/٥
٣٠٠٠	١٠٠٠		السيارات	
٢٠٠	٢٨٠٠		من ح/ التقديعية	١/٥
			من ح/ أرباح وخسائر	١/٥
—	٢٠٠		رأسمالية	

ح/ مبيعات البضاعة

١٠٣٠٠	١٠٣٠٠		من مذكورين (تقديعية وعملاء)	١/٩
١٧٩٥٠	٧٦٥٠		من ح/ التقديعية	١/٢٣
—		١٧٩٥٠	إلى ح/ الحساب الختامي (أقال)	١/٣١

ح/ أرباح وخسائر رأسمالية

٢٠٠		٢٠٠	إلى ح/ السيارة المباعة	١/٥
			من ح/ الحساب الختامي	١/٣١
—	٢٠٠		(أقال)	

حـ/ الأجرور

١٤٠٠		١٤٠٠		إلى حـ/ النقدية	١/٩
				إلى حـ/ الأجرور المستحقة	١/٣١
٤٥٢٠		٣١٢٠		(تسوية)	
				من حـ/ الحساب الختامي	١/٣١
—	٤٥٢٠			( انتقال )	

حـ/ التأمين المقدم

٦٠٠		٦٠٠		إلى حـ/ النقدية	١/١١
				من حـ/ تأمين ضد الحريق	١/٣١
٥٥٠	٥٠			(تـ ٣)	

حـ/ الايجار المقدم

١٢٠٠		١٢٠٠		إلى حـ/ النقدية	١/١١
١١٥٠	٥٠			من حـ/ ايجار المباني (تسوية)	١/٣١

حـ/ المصروفات العمومية

٣٢٠٠		٣٢٠٠		إلى حـ/ النقدية	١/١٧
				إلى حـ/ المصروفات العمومية	١/٣١
٧٣٣٠		٤١٣٠		المستحقة (تسوية)	
				من حـ/ الحساب الختامي	
—	٧٣٣٠			(انتقال)	١/٣١

حـ/ الاعلان المقدم

٥٥٠		٥٥٠		إلى حـ/ النقدية	١/٢٦
-----	--	-----	--	-----------------	------

هذا ويتطلب استخدام هذا النموذج الموضح بعاليه من حسابات الاستاذ التفهم  
 في الواقع الحسابات المدينة بطبيعتها وهي الأصول والمصروفات ، والحسابات الدائنة  
 بطبيعتها وهي الخصوم والايرادات . فالمدقق في خاتمة الرصيد من كل حساب من  
 الحسابات الموضحة بعاليه قد لا يعرف ما إذا كان هذا الرصيد مديناً أو دائناً إلا إذا  
 عرف طبيعة الحساب الذي يحمل هذا الرصيد . وغالباً ما يتم التمييز بين الأرصدة  
 المدينة والدائنة في الحياة العملية عن طريق تدوين الأرصدة الدائنة بالمداد الأحمر .  
 ويلاحظ أيضاً أن طبيعة الرصيد وكونه مديناً أو دائناً تحدد أثر العملية التي يتم ترحيلها  
 للحساب عليه من حيث زيادته أو نقصه . فيؤدي جعل أحد حسابات الأصول مديناً  
 إلى زيادة الرصيد المدين للحساب بالمبلغ الذي جعل به مديناً ، بينما يؤدي جعل أحد  
 حسابات الخصوم أو الايرادات مديناً إلى نقص الرصيد الدائن للحساب بالمبلغ الذي  
 جعل به مديناً .

هذا ويلاحظ أيضاً أنه يتم استخراج رصيد جديد للحساب بعد ترحيل كل  
 عملية ويتم ذلك عن طريق القواعد الآتية :

- بالنسبة لحسابات الأصول والمصروفات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذي يتم ترحيله لخانة المدين أو  
 الرصيد الجديد = الرصيد القديم - القيد الذي يتم ترحيله لخانة الدائن

- بالنسبة لحسابات الخصوم والايرادات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم - القيد الذي يتم ترحيله لخانة المدين أو  
 الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذي يتم ترحيله لخانة الدائن .

وباختصار فإن جعل إحدى حسابات الأصول أو المصروفات مديناً يؤدي إلى  
 زيادة الرصيد بمقدار المبلغ الذي يجعل به الحساب مديناً ، بينما جعل أحد هذه  
 الحسابات دائناً يؤدي إلى نقص الرصيد بمقدار المبلغ الذي يجعل به الحساب دائناً .  
 والعكس صحيح بالنسبة لحسابات الخصوم والايرادات .

٣ - (ج) اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات ، واعداد ورقة العمل  
 واجراء التسويات :

لا يحتاج الأمر في ظل استخدام نموذج حسابات الاستاذ ذو الرصيد المتحرك  
 إلى ترصيد الحسابات ، حيث أرصدها ، متاحة مقابل آخر قيد في كل منها . وبذلك



يستطيع المحاسب اعداد ميزان المراجعة من هذه الأرصدة فى أى وقت ، كما تستطيع الادارة التعرف على رصيد أى حساب فى أى وقت تشاء .

وكما سبق أن ذكرنا فى بداية هذا الفصل ، عند تلخيص خطوات الدورة المحاسبية ، فإن المحاسب إذا استعان بورقة العمل لأغراض إجراء التسويات واعداد قيود التسوية والاقفال واعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية يستطيع اعداد ميزان المراجعة على ورقة العمل مباشرة حيث لا فرق بين ميزان المراجعة قبل التسويات الذى يتم اعداده فى صورة مستقلة ، وميزان المراجعة كما يظهر فى ورقة العمل قبل التسويات . وعلى هذا الأساس نقوم باعداد ميزان المراجعة لأرصدة حسابات الاستاذ على ورقة العمل . لاحظ أن الأرصدة التى تظهر فى ميزان المراجعة هى تلك التى تظهر فى الحساب قبل قيد التسوية مباشرة .

وبعد أن يتم اعداد ميزان المراجعة ويتم التأكد من توازنه نقوم بإجراء التسويات فى الخاتمين المخصصتين لذلك على ورقة العمل . وفى مثالنا التوضيحي نجد أن التسويات الواجب اجراؤها فى ١٩٩٣/١/٣١ هى كالآتى :

١ - التأمين الذى قامت الشركة بسداده فى ١/١١ يغطى سنة كاملة اعتباراً من ٩٣/١/١ وقد اعتبر هذا السداد كأصل من الأصول باسم التأمين المقدم ، وبنهاية شهر يناير تكون الشركة قد استفادت بمقدار  $\frac{1}{12}$  من خدمة التأمين ، وبالتالي يتحول ما يقابل ذلك من تأمين مقدم إلى مصروف . ولذلك نجد أن القيد رقم (١) فى خانة التسويات يجعل التأمين ضد الحريق (مصروف) مديناً مقابل جعل التأمين المقدم ( أصل ) دائناً بمبلغ ٥٠ جنيه  $(600 \times \frac{1}{12})$  القيد الذى يحمل رقم (١) فى خانة التسويات .

٢ - تقوم الشركة باستئجار مبنى يبلغ ايجاره الشهرى ٣٠٠ جنيه ، كما ورد فى بيانات المثال بتاريخ ١/٣١ لم يسدد بعد . وبالإضافة إلى ذلك فقد استأجرت الشركة مبنى آخر اعتباراً من ١/١٥ مقابل ايجار سنوى قدره ١٢٠٠ جنيه تم سدادها واعتبرت ايجاراً مقدماً . وقد استفاد شهر يناير بما يعادل نصف شهر ايجار للمبنى الجديد المدفوع ايجاره مقدماً كما استفاد من ايجار المبنى القديم بالكامل عن الشهر ، ويبلغ ايجار نصف شهر ٥٠ جنيه  $(1200 \times \frac{1}{12} \times \frac{1}{2})$  للمبنى الجديد تضاف على ايجار المبنى القديم ٣٠٠ جنيه ليكون مصروف الايجار ٣٥٠ جنيه ويجعل بها

حساب الأيجار مديناً . ويجعل حساب الأيجار المقدم ( أصل ) دائئاً بمبلغ ٥٠ جنيه ، كما يجعل حساب الأيجار المستحق ( التزام ) دائئاً بمبلغ ٣٠٠ جنيه كما يتضح في خانة التسويات مقابل القيد الذي يحمل رقم (٢) .

٣ - تمثل هذه التسوية الفوائد التي تم اكتسابها على حسابات العملاء طبقاً للاتفاق وتعتبر من إيرادات الشهر ، كما تعتبر أيضاً من الأصول ، وحسابها كالآتي :  $10000 \times \frac{6}{100} \times \frac{1}{12} = 50$  جنيه . وقد جعلنا حساب الفوائد الدائنة (إيرادات) دائئاً مقابل جعل حساب الفوائد الدائنة المستحقة ( أصول ) مديناً . وهذا وقد كان من الممكن جعل حساب العملاء مديناً بدلاً من حساب الفوائد الدائنة المستحقة .

٤ - تسوية الأجر المستحقة كما هو وارد في المعلومات المعطاه بتاريخ ١/٣١ حيث جعلنا حساب الأجر ( مصروف ) مديناً ، وحساب الأجر المستحقة (التزام) دائئاً .

٥ - تسوية المصروفات العمومية المستحقة كما هو وارد في المعلومات المعطاه بتاريخ ١/٣١ ، حيث جعلنا حساب المصروفات العمومية ( مصروف ) مديناً ، وحساب مصروفات عمومية مستحقة ( التزام ) دائئاً .

٦ - تسوية حساب البضاعة لتكلفة البضاعة المباعة

٧ - تسوية حساب المواد والمهمات لتكلفة المواد والمهمات المستخدمة

٨ ، ٩ - إثبات الأهلاك عن الشهر .

١٠ - حساب الفائدة على قرض البنك لمدة شهر يناير (  $30000 \times \frac{6}{100} \times \frac{1}{12}$  )

$\frac{1}{12} = 150$  جنيه ) وتحميلها على مصروفات الشهر ، حيث جعلنا حساب الفوائد الدائنة ( مصروف ) مديناً ، وجعلنا حساب الفوائد الدائنة المستحقة ( التزام ) دائئاً .

وبإجراء التسويات السابقة على ورقة العمل يمكن التوصل إلى الأرصدة الجديدة للحسابات كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات حيث نجد مثلاً أن حساب المواد والمهمات كان رصيده مديناً بمبلغ ٦٧٠٠ جنيه قبل التسوية ، وجعل دائئاً في التسوية رقم (٧) بمبلغ ٢٧٠٠ جنيه تستزل من رصيده المدين ليصبح الرصيد بعد التسوية مديناً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه ، ونجد مثلاً أن مخصص إهلاك الآثاث كان رصيده دائئاً بمبلغ ١٥٠٠ جنيه قبل التسويات ، وجعل دائئاً بالتسوية رقم (٨) بمبلغ ٥٠ جنيه تضاف لرصيده الدائن ليصبح ١٥٥٠ جنيه .

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٩٣

التسويات		ميزان المراجعة		اسم الحساب
إلى حـ	من حـ	دائن	مدين	
			١٢٥٠٠	الأثاث والتركيبات
			٩٠٠٠	السيارات
(٧) ٢٧٠٠			٦٧٠٠	المواد والمهمات
(٦) ٨٩٥٠			٢٠٣٠٠	البضاعة
			٢٦٤٩٠	العملاء
			٥٠٠٠	أوراق القبض
			٦٧٦٨٠	النقدية
		٧٥٠٠٠		رأس المال
		٩٣٠٠		أرباح محجوزة
		٣٠٠٠٠		قرض البنك
		١٣٥٠٠		الدائنون
(٨) ٥٠		١٥٠٠		مخصص اهلاك الأثاث
(٩) ١٠٠		٢٠٠٠		مخصص اهلاك سيارات
		٥٥٧٠		مبيعات خدمات
		١٧٩٥٠		مبيعات البضاعة
			٢٠٠	أرباح وخسائر رأسمالية
	(٤) ٣١٢٠		١٤٠٠	الأجور
(١) ٥٠			٦٠٠	التأمين المقدم
(٢) ٥٠			١٢٠٠	الايجار المقدم
	(٥) ٤١٣٠		٣٢٠٠	المصروفات العمومية
			٥٥٠	الاعلان المقدم
		١٥٤٨٢٠	١٥٤٨٢٠	

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة  
ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٩٣

ميزان المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامى		الميزانية العمومية	
مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن
١٢٥٠٠				١٢٥٠٠	
٩٠٠٠				٩٠٠٠	
٤٠٠٠				٤٠٠٠	
١١٣٥٠				١١٣٥٠	
٢٦٤٩٠				٢٦٤٩٠	
٥٠٠٠				٥٠٠٠	
٦٧٦٨٠				٦٧٦٨٠	
				٧٥٠٠٠	
				٩٣٠٠	
				٣٠٠٠٠	
				١٣٥٠٠	
				١٥٥٠	
				٢١٠٠	
		٥٥٧٠		٥٥٧٠	
		١٧٩٥٠		١٧٩٥٠	
			٢٠٠		٢٠٠
			٤٥٢٠		٤٥٢٠
				٥٥٠	٥٥٠
				١١٥٠	١١٥٠
			٧٣٣٠		٧٣٣٠
				٥٥٠	٥٥٠



شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

تابع ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٩٣

التسويات		ميزان المراجعة		اسم الحساب
إلى حـ	من حـ	دائن	مدين	
	(١) ٥٠			تأمين ضد الحريق
	(٢) ٣٥٠			ايجار مباني
(٢) ٣٠٠				ايجار مستحق
(٣) ٥٠				القوائد الدائنة
	(٣) ٥٠			القوائد الدائنة المستحقة
(٤) ٣١٢٠				أجور مستحقة
				مصرفات عمومية
(٥) ٤١٣٠				مستحقة
	(٦) ٨٩٥٠			تكلفة البضاعة المباعة
	(٧) ٢٧٠٠			مواد مهمات مستخدمة
	(٨) ٥٠			اهلاك أثاث وتركيبات
	(٩) ١٠٠			اهلاك سيارات
	(١٠) ١٥٠			قوائد مدينة
(١٠) ١٥٠				قوائد مدينة مستحقة
<u>١٩٦٥٠</u>	<u>١٩٦٥٠</u>			خسائر الشهر

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

تابع ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٩٣

الميزانية العمومية		الحساب الخصامي		ميزان المراجعة بعد التسويات	
دائرن	مدين	دائرن	مدين	دائرن	مدين
			٥٠		٥٠
			٢٥٠		٢٥٠
٣٠٠				٣٠٠	
		٥٠		٥٠	
	٥٠				٥٠
٣١٢٠				٣١٢٠	
٤١٣٠				٤١٣٠	
			٨٩٥٠		٨٩٥٠
			٢٧٠٠		٢٧٠٠
			٥٠		٥٠
			١٠٠		١٠٠
			١٥٠		١٥٠
١٥٠				١٥٠	
				١٦٢٧٢٠	١٦٢٧٢٠
	٨٣٠	٨٣٠			
١٣٩١٥٠	١٣٩١٥٠	٢٤٤٠٠	٢٤٤٠٠		

ومن واقع ورقة العمل يتم اجراء قيد التسوية التالي ( يمكن اجراء كل قيد على حدة ) :

رقم القيد	من مذكورين :	
(١)	ح/ التأمين ضد الحريق	٥٠
(٢)	ح/ ايجار المباني	٣٥٠
(٣)	ح/ الفوائد الدائنة المستحقة (أو من ح/ العملاء)	٥٠
(٤)	ح/ الأجور	٣١٢٠
(٥)	ح/ المصروفات العمومية	٤١٣٠
(٦)	ح/ تكلفة البضاعة المباعة	٨٩٥٠
(٧)	ح/ مواد ومهمات مستخدمة	٢٧٠٠
(٨)	ح/ اهلاك اثاث وتركيبات	٥٠
(٩)	ح/ اهلاك سيارات	١٠٠
(١٠)	ح/ فوائد مدينة	١٥٠
	إلى مذكورين :	
(٢)	ح/ الايجار المقسم	٥٠
(١)	ح/ التأمين المقسم	٥٠
(٢)	ح/ الايجار المستحق	٣٠٠
(٣)	ح/ الفوائد الدائنة	٥٠
(٤)	ح/ الأجور المستحقة	٣١٢٠
(٥)	ح/ مصروفات عمومية مستحقة	٤١٣٠
(٦)	ح/ البضاعة	٨٩٥٠
(٧)	ح/ المواد والمهمات	٢٧٠٠
(٨)	ح/ مخصص اهلاك اثاث	٥٠
(٩)	ح/ مخصص اهلاك سيارات	١٠٠
(١٠)	ح/ فوائد مدينة مستحقة	١٥٠
	اثبات التسويات عن الشهر	

لاحظ أن الطرف المدين من هذا القيد المركب قد تم تكوينه من الحسابات التي جعلت مدينة ( خزانة من ح/ ) في خاتمي التسويات على ورقة العمل ، وأن الطرف الدائن المركب يتكون من الحسابات التي جعلت دائنة في خاتمي التسويات ( خزانة إلى ح/ ) .

وترحيل هذا القيد إلى الحسابات الخاصة به ، تصبح حسابات الإيرادات والمصروفات معدة للاقفال في الحساب الختامي عن الشهر . هذا وقد قمنا بترحيل التسويات الخاصة بالحسابات الواردة في ميزان المراجعة قبل التسويات في الحسابات التي سبق فتحها في البند السابق . أما الحسابات التي نشأت عن التسويات فنعرضها فيما يلي ( ويراعى أننا ميزنا قيود التسوية في الحسابات المختلفة بوضع لفظة ( تسوية ) وضعت بين قوسين مقابل كل قيد تسوية يتم ترحيله للحسابات . ويظهر ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات الرصيد السابق على قيد التسوية مباشرة في كل حساب . أما ميزان المراجعة بعد التسويات فتظهر فيه أرصدة الحسابات بعد إجراء التسويات وتعديل أرصدة الحسابات المعنية بها ) .

#### حـ/ التأمين ضد الحريق

١/٣١	إلى حـ/ تأمين مقدم (تسوية)	٥٠	٥٠
	من حـ/ الحساب الختامي		
	( ائصال )	٥٠	—

#### حـ/ ايجار المباني

١/٣١	إلى مذكورين (تسوية)	٢٥٠	٢٥٠
	من حـ/ الحساب الختامي		
١/٣١	( ائصال )	٢٥٠	—

#### حـ/ ايجار المستحق

١/٣١	من حـ/ ايجار المباني	٢٠٠	٢٠٠
	( تسوية )		
١/٣١	رصيد ( ميزانية )	٢٠٠	٢٠٠



حـ/ القوائد الدائنة

١/٣١	من حـ/ القوائد الدائنة للمنطقة (نسوية) إلى حـ/ الحساب الختامي (اقفال)		٥٠	٥٠
			٥٠	—

حـ/ القوائد الدائنة المستحقة

١/٣١	إلى حـ/ القوائد الدائنة (نسوية)		٥٠	٥٠
١/٣١	رصيد (ميزانية)			٥٠

حـ/ مصروفات عمومية مستحقة

١/٣١	من حـ/ مصروفات عمومية (نسوية)		٤١٣٠	٤١٣٠
١/٣١	رصيد ميزانية			٤١٣٠

حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

١/٣١	إلى حـ/ البضاعة (نسوية)		٨٩٥٠	٨٩٥٠
١/٣١	من حـ/ الحساب الختامي (واقفال)			—
			٨٩٥٠	

حـ/ مواد ومهمات مستخلصة

١/٣١	إلى حـ/ مواد ومهمات (نسوية)		٢٧٠٠	٢٧٠٠
١/٣١	من حـ/ الحساب الختامي (اقفال)			—
			٢٧٠٠	

ح/ اهلاك اثاث وتركيبات

١/٣١	إلى ح/ مخصص اهلاك اثاث	٥٠	٥٠	١/٣١
١/٣١	( تسوية )			
	من ح/ الحساب الختامى (اقفال)	٥٠	—	

ح/ اهلاك سيارات

١/٣١	إلى ح/ مخصص اهلاك	١٠٠	١٠٠	١/٣١
١/٣١	سيارات ( تسوية )			
	من ح/ الحساب الختامى (اقفال)	١٠٠	—	

ح/ فوائد مدينة

١/٣١	إلى ح/ فوائد مدينة مستحقة	١٥٠	١٥٠	١/٣١
	( تسوية )			
١/٣١	من ح/ الحساب الختامى (اقفال)	١٥٠	—	

ح/ فوائد مدينة مستحقة

١/٣١	من ح/ فوائد مدينة	١٥٠	١٥٠	١/٣١
١/٣١	رصيد ( ميزانية )			

٣ - ( د ) قيود الاقفال واعداد الحساب الختامى :

بعد أن يتم اجراء التسويات وإثباتها دفترياً وترحيلها للحسابات الخاصة بها ، تصبح أرصدة الحسابات كما هي ظاهرة فى ميزان المراجعة بعد التسويات كما يتضح من ورقة العمل . ويمكن للمحاسب أن يعتمد على هذه الأرصدة فى إجراء قيود الأقفال واعداد الحساب الختامى ، حيث تصبح حسابات الايرادات والمصروفات بعد

إجراء التسويات معدة للاقفال فى الحساب الختامى ، ونعرض فيما يلى قيود الاقفال للمثال التوضيحي .

### اقفال حسابات الايرادات :

لما كانت أرصدة حسابات الايرادات دائنة بطبيعتها ، فإنها تجعل مدينة بهذه الأرصدة حتى يتم اقفالها ، ولما كانت الايرادات تظهر فى الجانب الدائن من الحساب الختامى فإن هذا الحساب يجعل دائناً عند اقفال أرصدة حسابات الايرادات فيه . ويكون القيد كالاتى :

من المذكورين :		
حـ / مبيعات خدمات	٥٥٧٠	
حـ / مبيعات بضاعة	١٧٩٥٠	
حـ / القوائد الدائنة	٥٠	
إلى حـ / الحساب الختامى	٢٣٥٧٠	
اقفال أرصدة حسابات الايرادات فى الحساب الختامى عن شهر يناير .		

### اقفال حسابات المصروفات :

تكون أرصدة حسابات المصروفات مدينة بطبيعتها ، ومن ثم يلزم لاقفالها جعل الحسابات دائنة بها مقابل جعل الحساب الختامى مدیناً كالاتى :

من حـ / الحساب الختامى		٢٤٤٠٠
إلى المذكورين :		
حـ / أرباح وخسائر رأسمالية (رصيد مدین)	٢٠٠	
حـ / الأجور	٤٥٢٠	
حـ / المصروفات العمومية	٧٢٣٠	
حـ / تأمين ضد الحريق	٥٠	
حـ / ايجار مباني	٣٥٠	
حـ / تكلفة البضاعة المباعة	٨٩٥٠	
حـ / مواد ومهمات مستخدمة	٢٧٠٠	
حـ / اهلاك أثاث وتركيبات	٥٠	
حـ / اهلاك سيارات	١٠٠	
حـ / قوائد مدينة	١٥٠	
اقفال حسابات المصروفات فى الحساب الختامى عن الشهر .		

وعند ترحيل قيود الاقفال تصبح حسابات المصروفات والايرادات بدون أرصدة. وقد قمنا بتحويل هذه القيود للحسابات السابقة ووضحنا قيود الاقفال بوضع لفظة (اقفال) مقابل كل منها. ويظهر الحساب الختامي لشركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة كالآتي :

شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة

الحساب الختامي عن شهر يناير ١٩٩٣

له	جنيه	منه	جنيه
من حـ/ مبيعات الخدمات	٥٥٧٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر رأسمالية	٢٠٠
من حـ/ مبيعات البضاعة	١٧٩٥٠	إلى حـ/ الأجور	٤٥٢٠
من حـ/ الفوائد الدائنة	٥٠	إلى حـ/ المصروفات العمومية	٧٢٢٠
		إلى حـ/ التأمين ضد الحريق	٥٠
		إلى حـ/ اجار المباني	٣٥٠
		إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٨٩٥٠
		إلى حـ/ مواد ومهمات مستخدمة	٢٧٠٠
رصيد مدين ( خسائر الشهر )	٨٣٠	إلى حـ/ اهلاك أثاث وتركيبات	٥٠
( من حـ/ الأرباح المحجوزة )		إلى حـ/ اهلاك سيارات	١٠٠
		إلى حـ/ فوائد مدينة	١٥٠
	<u>٢٤٤٠٠</u>		<u>٢٤٤٠٠</u>

ولما كانت الايرادات عن الشهر أقل من المصروفات فإن الفرق بينهما يمثل خسائر ، وقد ظهر كمتعم حسابي للجانب الدائن من الحساب الختامي ، وتخصم الخسائر في العادة من الأرباح المحجوزة إذا كان رصيدها يكفي لتغطية هذه الخسائر ، أو تظهر مخصومة من حقوق الملكية في جانب الخصوم في الميزانية . كما يرى البعض



إمكانية إظهار الخسائر في جانب الأصول في الميزانية ، وبحر عمل إظهار الخسائر  
محصومة من حقوق الملكية ، أو إقفالها في حساب الأرباح المحجوزة إن وجدت .  
ويكون قيد اقفال الخسائر في الأرباح المحجوزة عن الشهر كالآتي :

من حـ / الأرباح المحجوزة

٨٣٠

إلى حـ / الحساب الختامي

٨٣٠

اقفال الرصيد المدين لخسائر الشهر في حساب الأرباح المحجوزة

وبذلك يتبقى من خطوات الدورة المحاسبية اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال  
وتصوير الميزانية العمومية .

#### ٣ - (هـ) ميزان المراجعة بعد الاقفال وتصوير الميزانية العمومية :

يظهر في ميزان المراجعة بعد الاقفال أرصدة الأصول والخصوم المحولة للفترة  
المحاسبية التالية ، وتمثل الأصول الموارد المتاحة للمشروع للاستخدام في العملية  
الإنتاجية ، كما تمثل الخصوم هيكل تمويل الحصول على هذه الموارد ومقدار  
الالتزامات التي تقع على عاتق المشروع . ويظهر العمودان المخصصان للميزانية العمومية  
في ورقة العمل في واقع الأمر ميزان المراجعة بعد الاقفال والذي يحتوى على أرصدة  
مساببات الميزانية ، ذلك فيما عدا اقفال خسائر ( أو أرباح ) الفترة في حساب الأرباح  
محجوزة ( إن وجدت ) وبالتالي يمكن تصوير الميزانية العمومية من ورقة العمل مباشرة  
وهي للمثال تحت البحث كما هو وارد في الصفحة التالية :

#### ٤ - ملخص استخدامات ورقة العمل :

من المثال التوضيحي السابق يظهر لنا أن ورقة العمل يمكن أن تفيدنا فيما يلي :

- اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات .

- اعداد التسويات ، واعداد قيود اليومية الخاصة بها .

- إعداد قيود الاقفال وتصوير الحساب الختامي .

- اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ، واعداد الميزانية العمومية .

شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة

الميزانية العمومية في ١٩٩٣/١/٣١

أصول			خصوم		
جته	جيه	الأصول الثابتة :	جيه	جيه	حقوق الملكية :
١٢٥٠٠		الأثاث والتركيبات			رأس المال ٧٥٠٠٠
١٥٥٠		- منخصص اهلاك			أرباح مصحورة ٨٤٧٠
		أثاث وتركيبات		٨٢٤٧٠	مجموعة حقوق الملكية
		السيارات			
		- منخصص اهلاك			الالتزامات
		سيارات			قرض البنك ٣٠٠٠٠
					دائنون ١٣٠٠٠
					أجور مستحقة ٣١٢٠
					ايجار مستحق ٣٠٠
					مصرفات عمومية مستحقة ٤١٣٠
					فوائد مدينة مستحقة ١٥٠
				٥١٢٠٠	مجموع الالتزامات
		مجموع الأصول الثابتة			
		الأصول المتداولة :			
		مواد ومهمات ٤٠٠٠			
		بضاعة ١١٣٥٠			
		عملاء ٢٦٤٩٠			
		أوراق قبض ٥٠٠٠			
		ايجار مقدم ١١٥٠			
		تأمين مقدم ٥٥٠			
		إعلان مقدم ٥٥٠			
		فوائد دائنة مستحقة ٥٠			
		نقدية ٦٧٦٨٠			
		مجموع الأصول المتداولة			
					مجموع الخصوم
		مجموع الأصول		١٣٤٦٧٠	

ورغم ذلك فيجب أن يكون من المفهوم للقارئ أن ورقة العمل لا تصلح بديلاً  
لقيام التسوية وقيام الاقفال التي يجب إجراؤها في دفتر اليومية وترحيلها للحسابات  
الخاصة بها في نهاية الدورة المحاسبية . ذلك بالضرورة لأن دفتر اليومية ودفتر الأستاذ  
يعدان من السجلات الدائمة للمشروع التي يمكن الرجوع إليها وقت أن تقتضي  
الحاجة ذلك ، أما ورقة العمل فهي مجرد أداة تسهل للمحاسب القيام بإجراء التسويات  
وإجراء قيود الاقفال واعداد الحساب الختامي والميزانية . وفي بعض المشروعات يتم  
الاعتماد على ورقة العمل لاعداد حساب ختامي وميزانية عمومية على أساس شهري  
دون إجراء قيود التسوية والاقفال حتى نهاية السنة المالية ، حيث يتم اقفال الحسابات  
بصفة نهائية للسنة المالية المنقضية . ولا شك أن ورقة العمل تعتبر أداة فعالة في هذا  
الصدد حيث تجعل الاجراءات المحاسبية منظمة ، وتساعد في تلخيص العمليات  
وتقسيمها بما يمكن من تحقيق هذا الغرض ( غرض اعداد حساب ختامي وميزانية  
عمومية على أساس شهري ) بسهولة ودقة .

## أسئلة وتمارين

### الفصل السابع

أولاً : الأسئلة :

السؤال الأول :

برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية :

( أ ) تجعل حسابات الأصول الملائمة مدينة بكل بنود المصروفات التي يتم سدادها مقدماً وتجعل حسابات الالتزامات الملائمة دائنة بكل الإيرادات التي تتحصل مقدماً :

( ب ) يمكن أن يتزامن قيد التسوية مع قيد الإثبات الدفتری لواقعة أو حدث معين ولكن قيد التسوية لا بد وأن يسبق قيد الأقفال .

( ج ) تزداد الأصول بتدفق الإيرادات سواء تم تحصيلها نقداً أو لم يتم تحصيلها بينما يلزم أن تزداد الالتزامات بتدفق المصروفات إذا لم يتم سدادها نقداً .

( د ) يمكن أن لا يترتب على بعض عناصر المصروفات سداد أية نقدية حالياً أو مستقبلاً .

( هـ ) الأصول هي ما تبقى من سلع أو خدمات في نهاية الفترة المحاسبية الحالية يمكن أن تستفيد منها الفترة أو الفترات المحاسبية التالية .

( و ) تعتبر كل العمليات التي يترتب عليها الحصول على أصول بقصد استخدامها في عمليات الوحدة المحاسبية من العمليات المستمرة .

( ز ) ورقة العمل هي أداة محاسبية لتمكين المحاسب من تطبيق طريقته المنظمة للحساب لأغراض إعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية .

( ح ) إذا ظهر الرصيد المدين لأحد الحسابات في ميزان المراجعة بعد التسويات بمبلغ يزيد عما كان عليه الرصيد قبل التسويات ، فلا بد وأن يكون



الحساب قد جعل مديناً في التسويات بالفرق .

(ط) لا يحتوى ميزان المراجعة بعد الأقفال على أى من حسابات الإيرادات والمصروفات ولكنه يلزم لتوازنه أن يحتوى على حصيلة المقابلة ( المقاصة ) بين هذه الحسابات .

(ى) بالرغم من أن رصيد الأرباح فى خانة المدين من خاتى الحساب الختامى فهو يلزم أن يظهر فى خانة الدائن من خاتى الميزانية العمومية على ورقة العمل .

### ثانياً : الحالات :

يرر خطأ أو صواب كل اجابه من الاجابات المعطاه لكل حالة من الحالات الآتية :

#### الحالة الأولى :

تم مع بداية الفترة المحاسبية تركيب آلات وإعدادها للاستخدام كان قد تم إستيرادها من الخارج وبلغت تكلفتها فى حالتها المعدة للاستخدام ٤١٥٠٠٠ جنيه منها ١٢٠٠٠ جنيه تكلفة تركيب وإعداد . وتقدر الحياة الإنتاجية للآلات خمس سنوات تباع بعدها خردة ببلغ ١٥٠٠٠ جنيه .

ويترتب على ذلك :

( أ ) العملية تامة ومنجزة يترتب عليها جعل حساب الآلات مديناً وحساب النقدية دائناً بمبلغ ٤١٥٠٠٠ جنيه غير أنها مستمرة .

( ب ) حتى تحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات يلزم أن يتحمل الحساب الختامى عن السنة الأولى بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه تمثل إهلاك الآلات إذا كان الإهلاك بطريقة القسط الثابت .

( ج ) يتحدد إهلاك الآلات بقيد تسوية يجعل حساب الإهلاك ( مصروف ) مديناً وحساب مخصص الإهلاك ( مقابل أو مضاد للأصل الهالك ) دائناً .

( د ) كل ما تقدم ، ( هـ ) لا شئ مما تقدم .

#### الحالة الثانية :

جعل حساب التأمين ضد الحريق مديناً عند سداد قيمة بوليصة تأمين ضد الحريق تغطى سنة اعتباراً من ٤/١ عند السداد فى ٣/٢٧ بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه .

وحيث أن الفترة المحاسبية ( السنة المالية ) تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام فإنه :  
( أ ) كان من المفضل جعل حساب التأمين المقدم مديناً عند السداد ( وهو من حسابات الأصول ) بدلاً من حساب التأمين ضد الحريق ( وهو من حسابات المصروفات ) حيث العملية لها آثار مستقبلية ولم تكن منتهية عند إنجازها .

( ب ) يلزم فى ظل الوضع الموضح بالحالة جعل حساب التأمين المقدم مديناً فى نهاية الفترة بمبلغ ٦٠٠ جنيه وحساب التأمين ضد الحريق دائناً حتى يتبقى فى حساب المصروف ما يخص الفترة . ومعنى ذلك إمكانية تحويل المصروفات إلى أصل وهو الأمر غير المنطقى .

( ج ) تتحمل الفترة التى تم فيها السداد بما استفادت به من غطاء التأمين فى كل الأحوال والذى يبلغ ١٨٠٠ جنيه كما يتحول مبلغ ٦٠٠ جنيه كأصل يفيد الفترة المقبلة لمدة ثلاثة شهور .

( د ) كل ما تقدم ، ( هـ ) لا شئ مما تقدم .

### الحالة الثالثة :

تعمل محلات المعجوانى لمدة ٣٠٠ يوم فى السنة ويبلغ متوسط أجر العمالة فى اليوم ١٥٠ جنيه وتسدّد أجور الأسبوع المنتهى اليوم فى بداية الأسبوع التالى ( أسبوع العمالة ٦ أيام ) . هذا وقد انتهت السنة المالية فى تاريخ يتوافق مع آخر يوم فى أسبوع العمالة . ويترتب على ذلك .

( أ ) يظهر رصيد الأجور فى ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ٤٤١٠٠ جنيه فى نهاية العام .

( ب ) يجعل حساب الأجور مديناً وحساب الأجور المستحقة دائناً بمبلغ ٩٠٠ جنيه فى التسويات .

( ج ) يبلغ ما يخص العام من الأجور ٤٥٠٠٠ جنيه ويلزم أن يظهر كذلك فى ميزان المراجعة بعد التسويات .

( د ) كل ما تقدم ، ( هـ ) لا شئ مما تقدم .

#### الحالة الرابعة :

بلغ رصيد مهمات وأدوات اللف والحزم فى بداية العام مبلغ ٦٤٠٠ جنيه ، وفى خلال العام تم شراء مواد ومهمات بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه رد منها للمورد ما تبلغ قيمته ١٥٠٠ جنيه لعدم مطابقته للمواصفات المطلوبة . وعند الشراء جعل حساب مواد ومهمات اللف والحزم مديناً وعند الرد جعل نفس الحساب دائناً . وبالتحقق من وجود كمية وقيمة المواد والمهمات فى نهاية العام وجد أنه تبقى منها فى المخازن ما تبلغ تكلفته ٧٥٠٠ جنيه . وهذا يعنى .

( أ ) أن مصاريف اللف والحزم عن العام قد بلغت ١٠٠٠٠ جنيه يجعل بها حساب المصاريف مديناً وحساب الأصل دائناً بقيد تسوية .

( ب ) يظهر رصيد مواد ومهمات وأدوات اللف والحزم فى ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ١٧٥٠٠ جنيه وفى ميزان المراجعة بعد التسويات بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه .

( جـ ) تزداد المصروفات فى التسويات بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بينما تنقص الأصول بنفس المبلغ .

( د ) كل ما تقدم ، ( هـ ) لاشئ مما تقدم .

#### الحالة الخامسة :

ظهر فى خانة الدائن من محتاتى الميزانية فى ورقة العمل مبلغ ٩٠٠٠ جنيه تمثل إيجار دائن مقدم . وكانت الوحدة قد أجرت أحد مبانيها لمدة عام اعتباراً من ٩٣/٤/١ وحصلت على إيجار العام مقدماً فى ذلك التاريخ . ويترقب على ذلك ، بفرض أن السنة المالية تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام :

( أ ) أن يظهر الإيجار الدائن المقدم (إلتزام) فى ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه تمثل إيجار المبنى لمدة عام .

( ب ) أن قيد التسوية قد جعل الإيجار الدائن المقدم مديناً والإيجار الدائن (إيراد) دائناً بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه تمثل إيجار ٩ شهور من العام الذى انتهى فى

٩٣/١٢/٣١

(جـ) بالرغم من أن الأيجار الدائن المقدم من الالتزامات ولكنه لا يتم سداده  
في العادة نقداً .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشيء مما تقدم .

#### الحالة السادسة :

بلغت جملة الإيرادات قبل إجراء التسويات ٢١٥٠٠٠ جنيه بينما بلغت  
جملة المصروفات قبل إجراء التسويات ١٣٠٠٠٠ جنيه ، وبلغت جملة الإيرادات  
بعد إجراء التسويات ٢٢٠٠٠٠ جنيه بينما بلغت جملة المصروفات بعد إجراء  
التسويات ١٩٥٠٠٠ جنيه ، وكان رصيد الأرباح المحجوزة في ميزان المراجعة قبل  
التسويات ٢٥٠٠٠ جنيه . وهذا يعني :

(أ) أن التسويات قد أدت إلى تحول أصول إلى مصروفات تبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه .

(ب) أن المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات يتحقق عنها أرباحاً قدرها  
٢٥٠٠٠ جنيه .

(جـ) أن حقوق الملكية سوف تزيد عن طريق الأرباح المحجوزة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم (هـ) لاشيء مما تقدم

#### الحالة السابعة :

يؤدي تدفق الإيرادات إلى زيادة الأصول حتماً مع زيادة حقوق الملكية أو  
الالتزامات كما يؤدي تدفق المصروفات إلى نقص الأصول حتماً أو زيادة الالتزامات مع  
نقص حقوق الملكية حيث :

(أ) إذا كانت الإيرادات تخص الفترة فهي تؤدي إلى زيادة الأصول سواء  
تحصلت نقداً أو كانت مستحقة وتؤدي كذلك إلى زيادة حقوق الملكية ،  
أما إذا كانت لا تخص الفترة فهي تؤدي إلى زيادة الأصول وزيادة  
الالتزامات بالإيرادات المقدمة .

(ب) إذا كانت المصروفات تخص الفترة فهي تؤدي إلى نقص الأصول ، وإذا  
كان قد تم سدادها نقداً فهي تؤدي إلى نقص حقوق الملكية ، ويمكن  
أن يكون قد تم سداد مقابلها نقداً في فترات سابقة .



(جـ) إذا كانت المصروفات تخص الفترة ولكنها ما زالت مستحقة فهي تؤدي إلى زيادة الالتزامات مع نقص حقوق الملكية .

( د ) كل ما تقدم ، (هـ) لاشيء مما تقدم .

ثالثاً : التمارين :

التعريف الأول :

( أ ) قامت إحدى الشركات بشراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاثة سنوات اعتباراً من ١٩٩٣/١/١ ، وسددت قيمة البوليصة في ذلك التاريخ نقداً حيث بلغ ١٥٠٠ جنيه . وقد تم إجراء القيد الآتي في دفتر اليومية :

١٥٠٠ من حـ/ التأمين ضد الحريق (مصرف)

١٥٠٠ إلى حـ/ النقدية (أصول)

فإذا علمت أن السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام . فالمطلوب منك هو :

١ - إجراء قيد التسوية اللازم على هذا الأساس في ١٢/٣١ ١٩٩٣ ، وتصوير الحسابات اللازمة لترحيل القيد إليها وتحديد رصيدها .

٢ - قم بعرض طريقة بديلة لإثبات العملية السابقة وإجراء التسوية اللازمة في نهاية ١٩٩٣ وصور الحسابات اللازمة أيضاً .

٣ - هل هناك خلاف في النتائج النهائية في كل من الحالتين السابقتين ؟

(ب) بلغ مخزون البضاعة في بداية السنة المالية لشركة عبد الحميد حسونة التجارية ٥٧٠٠ جنيه ، وقد تم شراء بضاعة خلال السنة بعضها نقداً والبعض الآخر على الحساب بلغت في مجموعها ٣٢٣٠٠ جنيه ، وفي نهاية السنة المالية وجد أن البضاعة المتبقية تبلغ تكلفتها ٩٢٠٠ جنيه . قم بإجراء قيود التسوية والاقبال اللازمة .

(جـ) تقوم محلات الحذاء الأحمر بسداد أجور عمال البيع عن كل اسبوع في اليوم الأول من الاسبوع التالي . وتبلغ الأجور اليومية ١٠٠ جنيه . وقد انتهت السنة المالية بعد انقضاء خمسة أيام من الأسبوع الأخير فيها . قم بإجراء ما يلزم من قيود تسوية .

( د ) تستثمر شركة محلات الضالون الأحمر ٢٠٠٠٠٠ جنيه في سندات حكومية تحصل عنها فوائد كل ستة شهور قدرها ٣٠٠ جنيه في أول أبريل وأول أكتوبر

من كل عام وتنتهي السنة المالية في ١٢/٣١ . قم بإثبات تحصيل الفوائد الدائنة  
وباجراء التسويات اللازمة عن عام ١٩٩٣ . صور حسابات الاستاذ اللازمة ثم قم  
باجراء ما يلزم من قيود اقفال .

(هـ) قامت شركة التأمين العربية بتأجير أحد مبانيها لشركة التجارة العربية بإيجار  
سنوي يبلغ ٢٤٠٠ جنيه يسدد مقدماً اعتباراً من تاريخ التأجير في ١٩٩٣/٣/١ .  
قم باجراء القيود اللازمة لإثبات الإيجار في دفاتر كل من الشركتين على حدة ،  
ثم قم باجراء قيود التسوية اللازمة في ١٩٩٣/١٢/٣١ حيث تنتهي السنة المالية  
لكل من الشركتين .

التمرين الثاني :

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة السيد حسن حسنين في ١٢/٣١ ، وكذلك  
بعض المعلومات المفيدة لأغراض اجراء التسويات في نهاية العام .  
المطلوب :

قم باعداد ورقة العمل للشركة ، وقم باجراء قيود التسوية والاقفال من واقع  
ورقة العمل للسنة المالية المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١ .

شركة السيد حسن حسنين

ميزان المراجعة في ١٩٩٣/١٢/٣١

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	الحساب	ملاحظات
٨٠٠٠٠	١٢٠٠٠	آلات مخصص املاك	بلغ الاملاك السنوي ١٢٠٠٠ جنيه .
٤٨٠٠		آلات	
٢٤٠٦٠٠		تأمين مقسّم	يغطي سنتين اعتباراً من ٩٣/١/١ .
٤٠٠٠٠		بضاعة	الموجود منها في ١٢/٣١ يبلغ ٧٤٢٠٠ جنيه .
٨٥٤٠٠		مستلزمات	منها ١٠٠٠ جنيه مستهلك في نفس الفترة .
	٢	تقديمات	
	٢٤٠٠٠	رأس المال	
١٥٠٠		قرض البنك	
		فوائد مدينة	فوائد مستحقة على قرض البنك تبلغ ٢٠٠ جنيه لم تقب بعد .
	٢٩٥٣٠٠	مبيعات بضاعة	
	٢١٠٠٠	أرباح مجهزة	
٤٥٢٣٠٠	٤٥٢٣٠٠		

### التمرين الثالث :

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ لشركة السيد عبد المتعال في  
١٩٩٢/٦/٣٠ : نقدية ٣٠٠٠٠ جنيه ، عملاء ٥٤٠٠٠ جنيه ، مخصص ديون  
مشكوك فيها ١٥٠٠ جنيه ، بضاعة ١٧٢٥٠٠ جنيه ، مبيعات بضاعة ٢٤٠٠٠٠  
جنيه ، تأمين مقدم ٧٥٠ جنيه ، دائنون ٣٠٠٠٠ جنيه مخصص اهلاك آلات  
٣٠٠٠ جنيه ، آلات ٣٠٠٠٠ جنيه ، أرباح محجوزة ٢٤٠٠٠ جنيه ، أجور  
ومرتبات ٥٢٥٠٠ جنيه ، مصروفات متنوعة ١٨٧٥٠ جنيه ، فإذا علمت أن :

- ١ - ترغب الادارة في زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٧٥٠ جنيه.
- ٢ - يخص السنة المنتهية في ١٩٩٢/٦/٣٠ مبلغ ١٥٠ جنيه من التأمين

المقدم .

- ٣ - يبلغ اهلاك الآلات عن السنة ٣٧٥٠ جنيه .
- ٤ - تبلغ الأجور والمرتبات المستحقة في نهاية السنة ٢٨٥٠ جنيه .
- ٥ - تبلغ تكلفة البضاعة المباعة ١٦٠٨٠٠ جنيه .

### المطلوب :

- ١ - اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات من واقع الأرصدة السابقة على ورقة  
العمل وتحديد مبلغ رأس المال .
- ٢ - استكمال ورقة العمل وإجراء قيود التسوية والاقفال . قم باعداد حسابات  
أستاذ ذات رصيد متحرك ودون فيها الأرصدة التي تظهر في ميزان المراجعة قبل  
التسويات ثم قم بترحيل قيود التسوية والاقفال إليها .
- ٣ - قم باعداد الميزانية العمومية للشركة كما تظهر في ١٩٩٢/٦/٣٠ .

### التمرين الرابع :

بدأت شركة الاتحاد للتجار في الأدوات الرياضية عملياتها في ٩٣/٣/١ . وقد  
تمت العمليات التالية خلال شهر مارس .

- ١ مارس حصلت الشركة على رأس مال قدره ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، وانفقت  
الشركة مع بعض موردي الأدوات الرياضية على توريد ما قيمته  
٣٧٥٠٠ جنيه خلال ثلاثة أيام .

- ٢ مارس قاست الشركة باستئجار مكان لمزاولة نشاطها مقابل ايجار سنوى قدره ١٦٠٠ جنيه سدد مقدماً ، وقامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات قيمتها ٢٢٥٠٠ جنيه سدد منها ١٥٠٠٠ جنيه نقداً .
- ٤ مارس ورد للشركة بضاعة من الموردين تبلغ قيمتها طبقاً للقوائير ٢٥٧٥٠ جنيه سدد منها ١٧٢٥٠ جنيه .
- ٦ مارس وردت طلبية من نادى الاتحاد الرياضى يطلب شراء أدوات رياضية بلغت قيمتها ٢٣٠٠٠ جنيه ووعدت الشركة باعدادها فى أقرب وقت ممكن .
- ٩ مارس بلغت المبيعات النقدية حتى تاريخه بخلاف طلبية نادى الاتحاد الرياضى ٧٤٠٠ جنيه ، كما بلغت المبيعات على الحساب ٣٠٠٠ جنيه .
- ١١ مارس قامت الشركة بإرسال طلبية نادى الاتحاد الرياضى وحصلت مبلغ ١٧٠٠٠ جنيه ووعد الاتحاد بسداد الباقي خلال سبعة أيام .
- ١٥ مارس اشترت الشركة بضاعة نقداً بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه ، وسددت الباقي المستحق من ثمن الأثاث والتركيبات .
- ١٧ مارس قام صاحب الشركة بشراء سيارة لاستعماله الخاصة من أمواله الخاصة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .
- ١٩ مارس تقدمت الشركة بعطاء فى إحدى المناقصات لتوريد أدوات رياضية لنادى الصمود الرياضى ورست عليها المناقصة والتي تبلغ قيمتها ٧٢٠٠٠ جنيه كما حصلت الشركة المبلغ المستحق على نادى الاتحاد الرياضى .
- ٢٢ مارس كانت الشركة قد أبرمت بوليصة تأمين ضد السرقة والحريق لمدة سنة اعتباراً من ٣/١ بلغ قسطها ١٢٠٠ جنيه تم سدادها اليوم عندما تكرم محصل شركة التأمين بالحضور لاستلام المبلغ .
- ٢٤ مارس أرسلت الشركة بضاعة لنادى الصمود الرياضى بلغ سعر بيعها ٥١٠٠٠ جنيه تحصل منها ٣٢٠٠٠ جنيه .



٣١ مارس سددت الشركة الأجور والمرتبات المستحقة عن الشهر والبالغ قيمتها ٥٤٥٠ جنيه .

- بلغت المياه والانارة المستخدمة عن الشهر مبلغ ٣٥٠ جنيه لم تسدد بعد .
- قدر أملاك الأثاث والتركيبات عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .
- بلغت مبيعات البضاعة منذ ٣/٩ حتى نهاية الشهر والتي لم تثبت دفترياً بعد ١٢٧٥٠ جنيه على الحساب .
- سددت الشركة مبلغ ٤٥٠٠ جنيه للموردين .

المطلوب :

إتخاذ الاجراءات المحاسبية من بتحقق وقيد وترحيل واعداد تسويات واقفال حسابات واعداد الحساب الختامي عن شهر مارس والميزانية العمومية للشركة في ١٩٩٣/٣/٣١

## الفصل الثامن

في

### الإجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية

#### ١ - مقدمة وخطة الفصل :

تعرضنا في الباب السابق لإجراءات الدورة المحاسبية بصفة عامة دون تخصيص على المشروعات التجارية . وذلك على الرغم من أننا قد حددنا هذه الإجراءات بما يتلاءم بصفة عامة مع المشروعات التجارية والخدمية ، غير أن الهدف كان يتركز على إبراز خطوات الدورة المحاسبية وتبسيط إجراءاتها دون التعرض للتفاصيل والمشاكل التي تترتب على طبيعة عمليات المشروع وتقترب بها . لذلك سوف نتناول في هذا الفصل إجراءات الدورة المحاسبية بصورة أكثر عمقاً للعمليات التي تتفق مع طبيعة نشاط المشروعات التي تزاوِل نشاطاً تجارياً . وفي مثل هذه المشروعات تكون عمليات شراء وبيع البضائع هي النشاط الغالب إن لم يكن الوحيد للمشروع وتمثل مبيعات البضائع للعملاء المصدر الرئيسي إن لم يكن الوحيد لإيرادات المشروع . كما تمثل تكلفة البضاعة المباعة نسبة كبيرة من مصروفات المشروعات التجارية . وعلى ذلك سوف يكون تركيزنا أساساً في هذا الفصل منصّباً على المعالجة المحاسبية لعمليات البيع والشراء في المشروع التجاري في ظل طريقتين متعارف عليهما وهما : طريقة المخزون المستمر وطريقة المخزون الدوري . كما سوف نتناول المشاكل المرتبطة بعمليات شراء وبيع البضاعة في المشروعات التجارية من مردودات ومسموحات وأنواع الخصومات التي تمنح من البائع للمشتري وشروط كل منها . وننتهي الفصل بملخص مقارنة

لإجراءات تسجيل المبيعات والمشتريات والعمليات المتعلقة بهما في ظل كل من طريقتي المخزون المستمر والمخزون الدوري .

## ٢ - المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات :

تعتبر مبيعات البضاعة هي المصدر الرئيسي وللهام لإيرادات المشروع التجاري . وبناء على ذلك فلا داعي لتمييز المبيعات بتحديد كنهها ( البضاعة ) ، ويمكن الاكتفاء بإصطلاح « المبيعات » فقط بدلا من اصطلاح « مبيعات البضاعة » . وتختلف نوعية البضاعة المباعة من مشروع تجارى لآخر بحسب طبيعة نشاطه ، فقد يتاجر المشروع فى سلع غذائية أو أدوات منزلية أو سلع معمرة كالثلاجات والغسالات والبرتاجازات أو قد يكون الإلتجار فى الأراضى والمباني والآلات والسيارات وما إلى ذلك . وفى جميع الأحوال تكون هذه السلع من الأصول المتداولة التى يطلق عليها محاسبا إصطلاح « البضاعة » أو المشتريات كما سوف يتضح فيما بعد . ويرجع السبب فى ذلك إلى أن الغرض من وراء شراء هذه السلع يكون هو الإلتجار فيها وتحقيق الأرباح . فإذا قام المشروع مثلاً بشراء سيارات ملاكى ( ماركات مختلفة ) بغرض الإلتجار فيها فإنه يتم إثبات قيمة هذه السيارات فى الدفاتر تحت بند البضاعة أو المشتريات ، بينما إذا استخدم المشروع إحدى هذه السيارات فى توصيل المديرين فإنه تعتبر فى هذه الحالة من الأصول الثابتة التى يتم إثباتها تحت بند السيارات . وينسحب هذا المنطق على باقى الأصول التى سبق أن أدرجناها تحت بند الأصول الثابتة .

هذا وعند قيام المشروع ببيع البضاعة التى اشتراها بغرض الإلتجار فيها فإنه يتم تسجيلها تحت بند المبيعات على أساس أسعار البيع التى تقوم المنشأة بتحميلها لعملائها وليس على أساس الأسعار التى قامت المنشأة بشراء البضاعة على أساسها . ويمثل الفرق بين السعيرين - الشراء والبيع - هامش الربح الذى تحققه المنشأة من عمليات الإلتجار فى البضائع ( والذى يمثل من وجهة النظر الإقتصادية مقابل إضافة منفعة الزمان والمكان )<sup>(١)</sup> . ويتم تسجيل المبيعات دفترىاً ، مثلها فى ذلك مثل أى

(١) يتم إضافة المنفعة من وجهة النظر الإقتصادية عن طريق التشكيل بالتصنيع ويطلق على ما يتم إضافته من منافع بهذه الطريقة « منفعة التشكيل » كما قد تضاف للنفعة لخدمة معينة =

ليراد أخسر ، يجعلها دائرة مقابل جعل حساب النقدية أو العملاء مدينا على حسب كون عملية البيع قد تمت نقداً أو على الحساب . فإذا بلغت المبيعات النقدية ليوم معين ٢٥٠٠٠ جنيه مثلاً ، والمبيعات الآجلة لنفس اليوم ٨٥٠٠ جنيه : فإن تسجيل المبيعات يكون كالآتي :

من مذكورين :	
ح/ا النقدية	٢٥٠٠٠
ح/ا العملاء	٨٥٠٠
الى ح/ا المبيعات	٢٣٥٠٠
إثبات المبيعات طبقاً للقوائم بتاريخ ..	
وابتات المتحصل بمستندات ..	

ولإجراء مثل هذا القيد يلزم التحقق من شحن المبيعات للعملاء ، كما يلزم التحقق من موافقة الإدارة على البيع بالأجل . وعادة ما يقوم البائع بأعداد فاتورة بالبضاعة المباعة يتم بمقتضاها تسليم المشتري المبيعات النقدية كما يتم إرسالها أيضاً للعميل في حالة المبيعات الآجلة عند شحن البضاعة إليه . وتظهر الفاتورة في العادة طبيعة البضاعة المباعة ، وأسعارها ، وكمياتها والمبلغ المطلوب من العميل ، وشروط السداد . وتعتبر صورة الفاتورة مستنداً أساسياً لإجراء القيد السابق . ويمكن أن تتخذ الفاتورة الشكل الموضح بالنموذج رقم (١) .

= بانتقالها من مكان وفرتها الى مكان ندرتها ويطلق على المنفعة في هذه الحالة « منفعة المكان » كما قد تضاف المنفعة للسلعة بتخزينها في أوقات وفرتها حتى تحين أوقات ندرتها ويطلق على المنفعة في هذه الحالة « منفعة الزمان » وأخيراً فقد تضاف المنفعة بالحياة والتملك وخاصة فيما يتعلق بالأشياء النادرة الثمينة القيمة من وجهة نظر الحائز لها ويطلق على المنفعة في هذه الحالة « منفعة الحياة » .



نموذج رقم (١) - الفاتورة

رقم ٢٧١٤٢		شركة محلات الشواربي التجارية		
التاريخ : ١٩٨٤/١١/٢٥		٧ شارع الهلافيت - بغداد		
المطلوب من : السيد الهادي الطلحاي وشركاه		تاريخ الشحن : اليوم		
شارع الزهيري المعبدى - البلدة		طريقة الشحن : الشاحنات المتحطة		
كلي	جزئي	سر	الكمية	بيان
مليم جنيه	مليم جنيه	مليم جنيه		
- ٤٨٠	- ١٢	- ٤٠		راديو سانيو A M. FM طراز S128
- ٣٠٠	- ٢٠	- ١٥		مسجل JVC
				جملة المطلوب
- ١٢١٦٠				(اثنى عشر ألفاً ومائة وستون جنيهاً)
شروط السداد : ١٠ أيام من تاريخه .				

وتمثل المبيعات التي يتم إثباتها بهذه الطريقة على مدار الفترة المحاسبية اجمالى الإيرادات التي تحقق للمشروع من هذا النشاط . والى هنا لم تختلف في الواقع عن الإجراءات التي سبق عرضها في الباب المتقدم . إلا أن طبيعة النشاط التجاري لا تكون في الغالب بهذه البساطة . فالبيضاة المبيعة قد يردها العميل لسبب أو لآخر ، كما قد تلف مثلاً أثناء الشحن بصفة جزئية بما قد يدفع العميل الى طلب تخفيض ثمنها ، كما أن ثمن البيع قد لا يتحصل كله بل يمنح العميل خصماً حتى تشجعه الشركة البائعة على سرعة سداد القيمة . ويتربط على هذه الأسباب أن اجمالى قيمة المبيعات التي تتم خلال الفترة المحاسبية قد لا تمثل الإيرادات الفعلية التي يحققها المشروع من هذا النشاط . ما لم يؤخذ في الاعتبار مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات والخصم المسموح به للعملاء من قيمة المبيعات .

## ٢ - ١ - مردودات المبيعات ، ومسموحات المبيعات :

تمثل مردودات المبيعات ما يقوم العملاء بإرجاعه من بضاعة تم شرائها من المشروع أو المنشأة لسبب أو لآخر ، مثل عدم مطابقتها للمواصفات ، أو عدم صلاحيتها للاستخدام . وعندما يقوم العملاء برد البضاعة التي سبق شراؤها من المنشأة والتي اعتبرت من وجهة نظرها مبيعات ، فإن ذلك لاشك سوف يؤدي الى نقص الإيرادات التي سبق تسجيلها دفترياً . ويمكن في هذه الحالة إلغاء قيد المبيعات بقيد عكسي بالقدر الذي يمثل البضاعة المباعة والمرتدة . فإذا بلغت مردودات المبيعات ليوم معين مثلاً ٤٥٠ جنيه ، منها ١٥٠ جنيه تمثل مبيعات نقدية والباقي على الحساب . فإن القيد في هذه الحالة يمكن أن يكون كالآتي :

٤٥٠	من حـ/ المبيعات
	الى مذكورين :
١٥٠	حـ/ النقدية
٣٠٠	حـ/ العملاء
إثبات البضاعة المباعة والمرتدة من	
العملاء بتاريخ ..	

ولما كانت البضاعة المرتدة تعتبر من المؤشرات المفيدة للإدارة للتعرف على مدى نجاحها في إرضاء عملائها فإن إثباتها بمثل القيد السابق لا يؤدي الى معرفة مقدارها خلال الفترة المحاسبية على وجه التحديد . ولذلك قد جرت العادة في العرف المحاسبي على إثبات ارتداد البضاعة المباعة في حساب مستقل يسمى حساب مردودات المبيعات ، وهو حساب عكسي للمبيعات ، أى حساب مدين بطبيعته . ويجعل هذا الحساب مديناً بالمردودات التي تتم من مبيعات الفترة المحاسبية ، ثم يقفل في الحساب الختامي في نهايتها مثلما تقفل حسابات المصروفات . وعلى هذا الأساس يكون الإثبات السليم لعملية المردودات السابقة كالآتي :

٤٥٠	من حـ/ مردودات المبيعات
	الى مذكورين :
١٥٠	حـ/ النقدية
٣٠٠	حـ/ العملاء
إثبات البضاعة المباعة والمرتدة من	
العملاء بتاريخ ..	

وتمثل مسموحات المبيعات تخفيضات في ثمن بيع البضاعة للعملاء بعد تمام عملية البيع وإثباتها دفترياً . فقد يرى العميل عدم مطابقة البضاعة للمواصفات التي طلبها . وبدلاً من ردها للمنشأة أو الشركة البائعة ، يطلب منها إجراء تخفيض في السعر . وعادة ما يتم قبول طلب العميل إذا رأت الشركة ما يبرر ذلك . كما قد تُلَف البضاعة المباعة عند وأثناء عملية شحنها للعميل بصفة جزئية تؤدي الى انخفاض قيمتها مع استمرار صلاحيتها للإستخدام ( كدرجة ثانية مثلاً ) بما يدفع العميل الى طلب تخفيض في سعرها . ويكون لمسموحات المبيعات نفس الأثر الخاص بمردودات المبيعات فيما يختص بتخفيض إيرادات المبيعات الإجمالية . وتسجل مسموحات المبيعات في حساب بهذا الإسم يخصص لهذا الغرض ويجعل مدينا بالمسموحات التي تقرها الشركة لعملائها على مدار الفترة المحاسبية .

ولتوضيح ما تقدم نفترض المثال التالي :

قامت شركة السعد التجارية ببيع بضائع لعملائها في يوم ٥/١١ بمبلغ ٤٦٧٩٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢٢٨٠٠ جنيه . وفي يوم ٥/١٥ قام بعض العملاء برد بضائع للشركة قيمتها ٤٣١٠ جنيه ، منها ١٢١٠ جنيه ردت للعملاء نقداً ، وفي يوم ٥/١٧ طلب أحد العملاء تخفيض ٧٨٠ جنيه من سعر البضاعة التي اشتراها على الحساب من شركة السعد التجارية نظراً لوجود بعض التلفيات البسيطة فيها ومنحته الشركة السماح المطلوب . ويتم تسجيل العمليات كالاتي :

- اثبات المبيعات في ٥/١١ :

من مذكورين :

ح/ التقدي

٢٢٨٠٠

ح/ العملاء

٢٣٩٩٠

الى ح/ المبيعات

٤٦٧٩٠

إثبات مبيعات اليوم طبقاً للقواتير .

- اثبات المردودات في ٥/١٥ :

من حـ/ مردودات المبيعات

الى مذكورين :

حـ/ التقديرات

حـ/ العملاء

١٢١٠

٣١٠٠

اثبات مردودات المبيعات عن اليوم .

- اثبات مسموحات المبيعات في ٥/١٧ :

من حـ/ مسموحات المبيعات

الى حـ/ العملاء

تخفيض سعر البضاعة للعميل ... نظراً ...

مذكرة الإضافة الصادرة منا رقم ....

بتاريخ ...

٧٨٠

٧٨٠

ويكون قيد مردودات المبيعات ومسموحاتها في العادة مستنداً الى ما يطلق عليه مذكرات الخصم والإضافة . فالعميل الذي يشتري بضاعة على الحساب ( أو بالأجل ) ثم يقوم بردها للشركة البائعة أو جزء منها يرفق معها مذكرة خصم على حساب الشركة لديه تفيد الشركة أن حسابها « الدائن » لدى العميل قد جعل مدينياً بقيمة البضاعة المرتدة بتاريخ كذا . وتقوم الشركة البائعة بالرد على العميل بإرسال مذكرة اضافة تفيد العميل أن قيمة البضاعة المرتدة قد أضيف الى حسابه ، أى جعل حساب العميل دائناً بها . وكذلك الأمر فيما يتعلق بمسموحات المبيعات .

هذا ، ويرى المحاسبون أن مسييات رد البضاعة المباعة قد لا تختلف عن الأسباب التي تؤدي الى منح تخفيضات في سعرها . وعلى هذا الأساس لا يفرق الكثير منهم بين مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات كل في حساب مستقل وإنما يفضلون معالجة المسموحات والمردودات في حساب واحد يطلق عليه حساب مردودات ومسموحات المبيعات . ويستوى عندنا البدلان .



## ٢ - ب - الخصم التجاري ، والخصم النقدي :

تقوم المشروعات التجارية والصناعية ، وخاصة منها ما يزاول تجارة الجملة بإصدار قوائم أسعار لبضائعها على أساس سنوي ، وغالباً ما تمثل هذه القوائم أسعار التجزئة . ويمنح كبار عملاء هذه المشروعات خصماً على هذه الأسعار يصل الى نسب كبيرة قد تصل الى ٢٠٪ منها ، وخاصة إذا كان هؤلاء العملاء يقومون بشراء هذه البضائع للتجار فيها . كما قد تؤدي التقلبات التي تحدث في الطلب والعرض في السوق في كثير من الأحيان الى عدم واقعية الأسعار المنشورة في قوائم الأسعار مما يضطر المشروع الى ضرورة تغييرها . وبدلاً من إصدار قوائم أسعار جديدة غالباً ما يقوم المشروع بإصدار جداول يطلق عليها جداول الخصم التجاري من الأسعار الموضحة في قوائم الأسعار المصدرة . وقد يكون الخصم التجاري في صورة نسبة واحدة تطبق في جميع الحالات أو يكون في صورة سلسلة من النسب التي يجرى تطبيقها على السعر الوارد في قوائم الأسعار على التوالي . وتطبق هذه الحالة الأخيرة على وجه الخصوص إذا تم إجراء عدة تخفيضات متتالية في السعر المنشور على مدار الفترة المحاسبية .

ولنفترض على سبيل المثال أن سعر بيع الوحدة من سلعة معينة كما ورد في قوائم الأسعار هو ١٥ جنيه للمستهلك وأن الشركة تمنح كبار عملاءها خصماً تجارياً على هذا السعر قدرة ٢٠٪ ، وقد قام أحد هؤلاء العملاء بشراء ١٠٠٠ وحدة من الشركة ، وعلى هذا الأساس يكون حساب الخصم التجاري كالآتي :

	جنيه	جنيه
السعر طبقاً لقائمة الأسعار ( ١٥ × ١٠٠٠ )	١٥٠٠٠	
- خصم تجارى بواقع ٢٠٪	٣٠٠٠	
		١٢٠٠٠
( سعر البيع للـ ١٠٠٠ وحدة )		

أما إذا كان الخصم التجاري الممنوح لهذا العميل يتكون من سلسلة من النسب تطبق على التوالي ، كأن يكون الخصم مثلاً ٢٠٪ ، ١٠٪ ، ٥٪ ، فإن حساب سعر البيع في هذه الحالة يكون كالآتي :

السعر طبقاً لقائمة الأسعار	١٥٠٠٠
- الخصم الأول بواقع ٢٢٠	٣٠٠٠
	١٢٠٠٠
- الخصم الثاني بواقع ٢١٠	١٢٠٠
	١٠٨٠٠
- الخصم الثالث بواقع ٢٥	٥٤٠
	١٠٢٦٠
سعر البيع ( للآلف وحدة )	

ويكون مجموع الخصم التجارى فى الحالة الأخيرة ٤٧٤٠ جنيه . ويظهر الخصم التجارى فى العادة فى الفاتورة الموجهة من البائع للمشتري ولا يثبت فى دفاتر البائع ولا فى دفاتر المشتري ، وإنما تسجل المبيعات فى دفاتر البائع بصافى سعر البيع بعد استبعاد الخصم التجارى ، كما تسجل المشتريات فى دفاتر المشتري ( كما سيرد فيما بعد ) بصافى سعر الشراء بعد استبعاد الخصم التجارى . وبالتالي فلا يزيد الخصم التجارى عن كونه اجراءاً لتحديد سعر البيع الفعلى لا أكثر ولا أقل .

وبعد خصم الكمية فى كثير من الأحيان من نفس طبيعة الخصم التجارى . وخصم الكمية هو عبارة عن تنزيل من أسعار قوائم البيع لتشجيع المشتري على شراء كميات كبيرة . وإذا منح خصم الكمية للعميل عند تمام عملية البيع ولم يكن مشروطاً بشرط سابق أو لاحق ، فإنه يعامل معاملة الخصم التجارى . بمعنى أنه يستنزل من أسعار قوائم البيع على الفاتورة دون قيده دفترياً . أما إذا كان خصم الكمية متوقف على تحقق شرط معين لا يمكن التأكد من تحقيقه مقدماً ، ففى هذه الحالة يتم إثباته فى الدفاتر .

ولنفرض مثلاً أن أحد العملاء طلب شراء ٥٠٠ وحدة من سلعة معينة من شركة الوادى للتجارة حيث كان سعر الوحدة طبقاً لقوائم أسعار الشركة ١٢ جنيه . ولنفرض أن الشركة قد عرضت على العميل منحه خصماً فى السعر يعادل ٣٠٪ إذا قام بشراء ١٠٠٠ وحدة بدلاً من ٥٠٠ وحدة . فقبل العميل مباشرة واشترى

١٠٠٠ وحدة . ففي هذه الحالة يعالج خصم الكمية معالجة الخصم التجارى كالآتى :

جنيه	جنيه
١٢٠٠٠	السعر طبقاً لقائمة الأسعار ( ١٢ × ١٠٠٠ )
٢٦٠٠	- خصم كمية ٢٣٠
٩٤٠٠	سعر البيع الفعلى

وفى هذه الحالة يجب أن لا يظهر خصم الكمية فى دفاتر البائع أو المشتري لأنه يعد فى واقع الأمر بمثابة خصم تجارى .

ولنفرض فى مثالنا السابق أن الشركة قد عرضت على العميل العرض البديل التالى : يمنح العميل خصم ١٠ ٪ إذا بلغت مشترياته خلال العام ١٠٠٠ وحدة ، ثم ٧.٥ ٪ إذا بلغت مشترياته ١٥٠٠ وحدة أو زادت عن ذلك . ففي هذه الحالة يتوقف منح خصم الكمية للعميل على قيامه بشراء الكميات المحددة . فإذا قام بشراء ٩٥٠ وحدة مثلاً خلال العام فإنه يحاسب على أسعار القائمة ١٢ جنيه دون خصم كمية ، أما إذا بلغت مشترياته ١٠٠٠ وحدة فإنه حينئذ يستحق خصم الكمية بنسبة ١٠ ٪ بأثر رجعى . ويسرى هذا السعر المخفض حتى تصل مشترياته الى ١٥٠٠ وحدة حيث يمنح خصم كمية حينئذ بنسبة ٧.٥ اضافية بأثر رجعى وهكذا . وفى مثل هذه الحالة الأخيرة لا مفر من إظهار خصم الكمية فى الدفاتر عندما يتحقق الشرط المؤدى لاكتساب العميل له . ولنفرض فى هذا المثال أن العميل :

١ - لم تصل مشترياته من الشركة إلى ١٠٠٠ وحدة خلال العام .

٢ - بلغت مشترياته من الشركة ١٢٠٠ وحدة خلال العام

٣ - بلغت مشترياته من الشركة ١٦٠٠ وحدة خلال العام

ففى الحالة الأولى لن يستحق للعميل خصماً للكمية ، وتسجل المبيعات فى دفاتر الشركة ( والمشتريات فى دفاتر العميل ) بسعر القائمة على أساس ١٢ جنيه للوحدة .

وفى الحالة الثانية تسجل المبيعات فى دفاتر الشركة ( والمشتريات فى دفاتر

العميل ) على أساس سعر القائمة ١٢ جنيه حتى تصل الكمية الى ١٠٠٠ وحدة ،  
ثم يمنح العميل خصم كمية بمعدل ١٠٪ على الـ ١٠٠٠ وحدة حينئذ ، ثم  
يستمر منح الخصم على الـ ٢٠٠ وحدة الاضافية . وتكون قيود الاثبات الدفترية في  
دفتر شركة الوادى للتجارة كالاتى :

إثبات المبيعات بسعر البيع المحدد فى القائمة ( ١٠٠٠ وحدة الأولى  $\times$  ١٢ جنيه ) :

١٢٠٠٠	من حـ/ العملاء
١٢٠٠٠	الى حـ/ المبيعات

اثبات خصم الكمية عند بلوغ المبيعات للعميل ١٠٠٠ وحدة :

١٢٠٠	من حـ/ خصم الكمية
١٢٠٠	الى حـ/ العملاء ( العميل فلان )

اثبات خصم الكمية بواقع ١٠٪ من سعر القائمة على  
١٠٠٠ وحدة طبقاً للاتفاق مع العميل .

اثبات مبيعات ٢٠٠ وحدة وخصم الكمية :

من مذكورين :

حـ/ العملاء ٢١٦٠

حـ/ خصم الكمية ٢٤٠

الى حـ/ المبيعات ٢٤٠٠

إثبات المبيعات مع خصم الكمية الممنوح للعميل طبقاً  
للاتفاق .

ويلاحظ فى هذه الحالة أنه ما لم يتحقق الشرط الموجب لمنح خصم الكمية ما  
كان ليظهر بدفاتر الشركة .

أما الحالة الثالثة فإنها استمرار للحالة الثانية ومتوقعة عليها وتكون القيود الدفترية  
كالاتى :



تسجيل مبيعات ٣٠٠ وحدة المكمل للـ ١٥٠٠ وحدة المتفق عليها :

من مذكورين	
حـ/ العملاء	٣٢٤٠
حـ/ خصم الكمية	٣٦٠
الى حـ/ المبيعات	٣٦٠٠

اثبات خصم الكمية الاضافى بمعدل ٧٥ من صافى ثمن بيع ١٥٠٠ وحدة بعد استبعاد الخصم الأول :

من حـ/ خصم الكمية	٨١٠
الى حـ/ العملاء ( العميل فلان )	٨١٠
خصم كمية اضافى بمعدل ٧٥ لبلوغ مشتريات العميل	
١٥٠٠ وحدة طبقا للاتفاق ( $16200 \times \frac{5}{100}$ )	

اثبات مبيعات ١٠٠ وحدة فيما زاد عن ١٥٠٠ وحدة :

من مذكورين :	
حـ/ العملاء	١٠٢٦
حـ/ خصم الكمية	١٧٤
الى حـ/ المبيعات	١٢٠٠
مبيعات ١٠٠ وحدة بسعر ١٢ جم وخصم كمية بمعدل	
١٠ لـ ٢٥	

ويجب أن يراعى فى مثل هذه الأحوال أن شروط منح خصم الكمية هى التى تحدد طريقة حسابه ، فكان من الممكن مثلاً فى مثالنا السابق أن تكون الشروط : ٥٠٠ وحدة الأولى بسعر القائمة ، ٥٠٠ وحدة التالية بخصم ١٠ لـ ، ٥٠٠ وحدة التالية بخصم ١٥ لـ وهكذا . وفى هذه الحالة لا يوجد خصم كمية على الـ ٥٠٠ وحدة الأولى ، كما أن الخصم على الـ ٥٠٠ وحدة الثانية والثالثة يمكن اعتباره خصم تجارى لأن شرط اكتساب العميل له ليس له أثر ربحى .

كما يقوم البائع في كثير من الأحيان بمنح العميل ( المشتري ) خصماً نقدياً لتشجيعه على سداد قيمة مشترياته بسرعة . ويطلق على هذا الخصم الخصم النقدي أو خصم تعجيل الدفع . ويتوقف وجود الخصم النقدي على السياسة الائتمانية للمشروع قبل عملائه . فإذا كانت كل مبيعات المشروع تتم نقداً ، فليس هناك في مثل هذه الحالة خصماً نقدياً . وإنما يلزم لوجود الخصم النقدي أن يمارس المشروع سياسة البيع الآجل لعملائه ، بما قد يؤدي به الى منح العملاء الذين يقومون بسداد حساباتهم بسرعة خصماً على مشترياتهم يطلق عليه الخصم النقدي تشجيعاً لهم على ذلك .

وتوضح شروط منح الائتمان للعملاء الفترة المتاحة لهم للسداد وكذلك نسبة الخصم النقدي والفترة التي يمكن اكتساب العميل له فيها إذا تم السداد في خلالها . وغالباً ما تظهر هذه الشروط على الفاتورة التي يصدرها البائع للمشتري بقيمة البضاعة المباعة . فيذكر مثلاً أن السداد يجب أن يكون في خلال ٣٠ يوم ، وإذا قام العميل بعملية السداد خلال ١٠ أيام يمنح خصم نقدي قدره ٢٪ ويمكن اختصار ذلك في صورة مصطلحات تجارية متعارف عليها كالآتي ( ٢٪ ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم ) بمعنى أن العميل يمنح خصم نقدي ٢٪ إذا قام بالسداد خلال ١٠ أيام ، وإلا يلتزم بسداد القيمة بالكامل دون خصم في خلال فترة لا تتجاوز ٣٠ يوماً .

ولما كان منح الخصم النقدي مشروطاً بتحقيق عملية السداد في خلال فترة محددة ، وهو أمر غير مؤكد ، فإن المبيعات يتم تسجيلها بسعر البيع الكامل قبل استبعاد الخصم النقدي . وعندما تتحقق الواقعة المؤدية لإكتساب العميل للخصم بقيامه بالسداد في الفترة المحددة ، فإنه يلزم إثبات الخصم النقدي دفترياً . ولنفترض أن شركة حسونة باعت لحسن بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه على الحساب بالشروط التالية : ١٠٪ ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم . فيتم إثبات عملية البيع في دفاتر شركة حسونة كالآتي :

٢٠٠٠٠ من حـ/ العملاء ( حسن )  
٢٠٠٠٠ الى حـ/ المبيعات  
مبيعات آجلة لحسن فاتورتنا رقم ... بتاريخ .

وإذا لم يتم العميل بالسداد خلال عشرة أيام فإنه يلتزم بسداد القيمة بالكامل في مدة شهر من تاريخ البيع . أما إذا قام العميل بالسداد خلال العشرة أيام المكسبة للخصم فإن حساب الخصم وإثباته يكون كالآتي :

$$\begin{aligned} \text{الخصم النقدي} &= \frac{0}{100} \times 20000 = 1000 \\ \text{صافي القيمة التي يسدها العميل} &= 19000 \\ \text{اجمالي قيمة الفاتورة} &= \underline{20000} \text{ جنيه} \end{aligned}$$

ويكون إثبات التحصيل من العميل وإثبات الخصم النقدي كالآتي :

من مذكورين	
ح/ النقدية	19000
ح/ الخصم النقدي المسموح به	1000
الى ح/ العملاء ( العميل حسن )	20000
سداد العميل لحسابه خلال فترة استحقاق	
الخصم النقدي بواقع 10 .	

ويلاحظ أن الخصم النقدي يسرى على مبيعات سابقة لتاريخ اكتسابه ، ومن ثم يصبح واجب التسجيل في الدفاتر .

٢ - (جـ) ملخص اجراءات تسجيل المبيعات والحسابات الخاصة بها :  
يتضح لنا مما تقدم أن الحسابات التي تحدد مقدار الإيرادات المحققة فعلاً عن عمليات البيع تتلخص في الآتي :

- ١ - حساب المبيعات : ويجعل دائماً بقيمة المبيعات النقدية والآجلة طبقاً للفواتير بعد استبعاد الخصم التجاري إن وجد ، وحساب المبيعات حساب دائن بطبيعته .
- ٢ - حساب مردودات المبيعات : يجعل مدينا بقيمة ما يقوم العملاء برده من بضائع طبقاً للأسعار التي قاموا بشرائها بها ، وسواء كانت هذه المردودات من مبيعات نقدية أو آجلة . وحساب مردودات المبيعات حساب مدین بطبيعته .
- ٣ - حساب مسموحات المبيعات : ويجعل مدينا بقيمة تخفيضات السعر التي تمنحها

الشركة البائعة لعملائها نتيجة عدم مطابقة البضائع المباعة للمواصفات التي يطلبها العميل أو نتيجة التلفيات البسيطة التي تحدث بها نتيجة عمليات الشحن والنقل . وحساب مسموحات المبيعات حساب مدين بطبيعته . هذا ويمكن جمع حساب المردودات والمسموحات في حساب واحد كما سبق أن ذكرنا .

٤ - خصم الكمية إذا كان هناك مبرر لإثباته : ويجعل مدينا بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقاً للنسب المتفق عليها معهم إذا تحقق الشرط الذي يكسب العملاء له وكان يسرى على المبيعات لهم بأثر رجعي . وهو أيضاً من الحسابات المدينة بطبيعتها .

٥ - الخصم التقدي أو خصم تعجيل الدفع : ويجعل مدينا بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقاً للنسب التي تقررها الشركة البائعة إذا تحقق شرط اكتساب العملاء له . وهو أيضاً من الحسابات المدينة بطبيعتها .

وعلى هذا الأساس يمكن القول أن صافي المبيعات تتمثل في إجمالي المبيعات ( دائن ) مخصوماً منها المسموحات والمردودات والخصم ( وهي حسابات مدينة ) .  
وتقدم فيما يلي مثلاً مبسطاً لزيادة الموضوع إيضاحاً .

قامت شركة الأندلس والحجاز بالعمليات الآتية خلال شهر فبراير :

١ فبراير باعت بضاعة للعميل عدنان بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه نقداً . و باعت بضاعة للعميل شبيب بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه بشروط ٢٣ / ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم .

٤ فبراير قام عدنان برد بعض الأثاث الذي بلغت قيمته ٣٤٠٠ جنيه وتسلم القيمة نقداً ، كما طلب شبيب من الشركة تخفيض سعر بيع بعض القطع التي تسلمها بمبلغ ٢٦٠٠ جنيه لوجود بعض التلفيات بها ، وقد منحه الشركة السماح المطلوب .

٦ فبراير باعت الشركة للعميل حسان بضاعة تبلغ قيمتها طبقاً لقوائم الأسعار ٤٠٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ٢٠ ، ١٠ ، ٥ على التوالي على الحساب وشروط سداد ٢٢ / ٧ أيام ، صافي ١٥ يوم .



٨ فبراير قام العميل شبيب بسداد المستحق عليه .  
 ١٢ فبراير باعت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه نقداً ، ٢٧٠٠٠ جنيه على الحساب .  
 ١٦ فبراير قام العميل حسان بسداد المستحق عليه وتم رد بضاعة من مبيعات يوم ٢/١٢ النقدية قيمتها ٦٠٠٠ جنيه ، ومن المبيعات الآجلة لتفيس اليوم بمبلغ ١٠٠٠ جنيه .

ويكون إثبات هذه العمليات دفترياً كالاتي :

٢/١ - تسجيل المبيعات بإجمالي القيمة :

من مذكورين	
ح/ا النقدية	١٠٠٠٠
ح/ا العملاء ( شبيب )	٣٠٠٠٠
الى ح/ا المبيعات	٤٠٠٠٠
اثبات المبيعات النقدية والآجلة لليوم بشروط ٢٣ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم .	

٢/٤ : إثبات المرتجعات ( المردودات ) النقدية والمسموحات

من مذكورين	
ح/ا مردودات المبيعات	٣٤٠٠
ح/ا مسموحات المبيعات	٢٦٠٠
أو من ح/ا مردودات ومسموحات المبيعات	
الى مذكورين	
ح/ا النقدية	٣٤٠٠
ح/ا العملاء ( شبيب )	٢٦٠٠
مردودات نقدية ومسموحات للعميل شبيب	

٢/٦ : حساب الخصم التجاري وإثبات المبيعات لحسان :

سعر البيع طبقاً للقائمة	٤٠٠٠٠	
- خصم تجارى أول بنسبة ٢٠٪	٨٠٠٠	
	<u>٣٢٠٠٠</u>	
- خصم تجارى ثانى بنسبة ١٠٪	٣٢٠٠	
	<u>٢٨٨٠٠</u>	
- خصم تجارى ثالث بنسبة ٥٪	١٤٤٠	
سعر البيع الفعلى .	<u>٢٧٣٦٠</u>	
	<u><u>٢٩٤</u></u>	

ويكون قيد المبيعات كالآتي :

٢٧٣٦٠	من حـ/ العملاء ( حسان )
٢٧٣٦٠	الى حـ/ المبيعات
مبيعات على الحساب لحسان بشروط ٢٢	
٧ أيام ، صافي ١٥ يوم .	

٢/٨ : حساب الخصم النقدي للعميل شبيب ومدااد حسابه :	
المبيعات للعميل	٣٠٠٠٠ جنيه
يخصم المسموحات	٢٦٠٠ جنيه
المبلغ المستحق عليه الخصم النقدي	٢٧٤٠٠ جنيه
الخصم النقدي بمعدل ٢٣٪ = $\frac{3}{100} \times 27400$	٨٢٢ = جنيه
ويكون القيد كالآتي :	

من مذكورين	
حـ/ النقدية	٢٦٥٧٨
حـ/ الخصم المسموح به	٨٢٢
الى حـ/ العملاء ( العميل شبيب )	٢٧٤٠٠
إثبات مدااد العميل لحسابه خلال فترة السماح	
ومنحه خصم نقدي بمعدل ٢٣٪ طبقاً لشروط	
السداد .	

٢/١٢ : إثبات المبيعات :

من مذكورين	
حـ/ النقدية	٣٠٠٠٠
حـ/ العملاء	٢٧٠٠٠
الى حـ/ المبيعات	٥٧٠٠٠

٢/١٦ : قيام العميل ( حسان ) بسداد حسابه :

يقوم العميل بسداد الحساب بالكامل دون منحه خصماً نقدياً لأن تاريخ السداد يلى فترة استحقاق الخصم ( ٧٢٢ أيام ، صافى ١٥ يوم من تاريخ ١/٥ ) :

٢٧٣٦٠ من حـ/ا النقدية  
٢٧٣٦٠ الى حـ/ا العملاء ( حسان )  
سداد العميل حسان لرصيد حسابه

إثبات مردودات المبيعات :

٧٠٠٠ من حـ/ا مردودات المبيعات  
الى مذكورين  
حـ/ا العملاء ١٠٠٠  
حـ/ا النقدية ٦٠٠٠  
إثبات مردودات نقدية ٦٠٠٠ جنيه آجلة ١٠٠٠  
جنيه .

وتظهر حسابات الأستاذ الخاصة بالمبيعات والمردودات والخصم كالاتى :

حـ/ا المبيعات

التاريخ	بيان	صفحة اليومية	ملين	دائن	رصيد
٢/١	من مذكورين ( نقدية وعملاء )			٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٢/٦	من حـ/ا العملاء			٢٧٥٦٠	٦٧٥٦٠
٢/١٢	من مذكورين ( نقدية وعملاء )			٥٧٠٠٠	١٢٤٥٦٠

حـ/ا مردودات المبيعات

٢/٤	الى حـ/ا النقدية	٣٤٠٠			٣٤٠٠
٢/١٦	الى مذكورين ( نقدية وعملاء )	٧٠٠٠			١٠٤٠٠

### حـ / مسموحات المبيعات

٢٦٠٠		٢٦٠٠		الى حـ / العملاء	٢/٤
------	--	------	--	------------------	-----

### حـ / الخصم النقدي المسموح به

٨٢٢		٨٢٢		الى حـ / العملاء	٢/٨
-----	--	-----	--	------------------	-----

هذا ويقفل حساب المبيعات - كما سبق أن ذكرنا - في الحساب الختامي بجعل الأول مديناً والثاني دائناً في نهاية الفترة المحاسبية .

كما تقفل حسابات المردودات والمسموحات ، والخصم النقدي ( على المبيعات ) في الحساب الختامي أيضاً كما لو كانت من حسابات المصروفات ، أي يجعل للحساب الختامي مديناً بها وتجعل هي دائنة . هذا من حيث الاقوال . أما من حيث اظهار هذه الحسابات في الحساب الختامي ، فإنه لمن المفيد أن يتمكن القارئ من التعرف على صافي المبيعات بسهولة من قراءة الحساب الختامي ( كما سوف يوضح تفصيلاً فيما بعد ) . وعلى هذا الأساس يمكن أن تظهر هذه الحسابات الأربعة في جانب الإيرادات ( الدائن ) من الحساب الختامي بالصورة التالية ( بفرض أن الفترة المحاسبية لشركة الأندلس والحجاز تنتهي في ٢/١٦ مثلاً )

### شركة الأندلس والحجاز

### الحساب الختامي عن الفترة من ٢/١ إلى ٢/١٦ الإيرادات

اجمالي المبيعات ( من حـ / المبيعات )		١٢٤٥٦٠
خصم : مردودات المبيعات ( الى حـ / مردودات المبيعات )	١٠٤٠٠	
مسموحات المبيعات ( الى حـ / مسموحات المبيعات )	٢٦٠٠	
الخصم النقدي المسموح به ( الى حـ / الخصم النقدي )	٨٢٢	(١٣٨٢٢)
صافي المبيعات		١١٠٧٣٨



ويراعى أن الحساب المدين تعكس اشارته عندما يظهر فى الجانب الدائن من الحساب الختامى أى يوضع بإشارة سالبة ( بخصم ) ، ولذلك نفس الأثر فى حالة إظهاره فى الجانب المدين من الحساب الختامى . فالمفروض مثلاً أن حساب مردودات المبيعات يظهر فى الجانب المدين من الحساب الختامى ، وكذلك حسابى المسموحات، والخصم النقدي ( على المبيعات ) . وذلك لأن قيد اقفالها فى هذا الحساب يكون كالآتى :

١٣٨٢٢ من حـ / الحساب الختامى  
الى مذكورين :

حـ / مردودات المبيعات	١٠٤٠٠
حـ / مسموحات المبيعات	٢٦٠٠
حـ / الخصم النقدي	٨٢٢

وبرغم ذلك فإن ظهورها فى الجانب الدائن بإشارة سالبة ( أى بخصمها من الجانب الدائن ) يكون له نفس أثر إظهارها فى الجانب المدين . فهى فى كلتا الحالتين تؤدي إلى انقاص الأرباح ( أو زيادة الخسائر ) بنفس المقدار . ففى الجانب المدين فهى زيادة فى المصروفات ، وهى فى الجانب الدائن بإشارة سالبة تنقص من الإيرادات . إلا أن ظهورها فى الجانب الدائن يمكن القارئ من التعرف مباشرة على كل من المبيعات الإجمالية والمبيعات الصافية ومكونات الفرق بينهما دون الحاجة إلى إجراء عمليات حسابية خارجية لبنود الحساب الختامى . أضف إلى ذلك أن المردودات والمسموحات ليست فى الحقيقة من بنود المصروفات .

### ٣ - إجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة - طريقة المخزون المستمر :

تعرضنا فيما سبق لتكلفة البضاعة المباعة باعتبارها أحد أهم عناصر المصروفات وكيفية تسويتها فى حساب المخزون . ولم نتعرض لكيفية تحديد هذه التكلفة لهذا الغرض وإنما اقتصرنا معالجتها على اعتبار أنها محددة ومعطاة . والواقع أن تحديد تكلفة البضاعة المباعة يحتاج لبعض الإجراءات التى تختلف باختلاف طريقة المخزون التى تتبعها المنشأة ، والتى يمكن لها اتباع إحدى طريقتين فى هذا الشأن :

الأولى يطلق عليها طريقة المخزون المستمر ، والثانية يطلق عليها طريقة المخزون الدورى . وينصب الاختلاف بين الطريقتين على كيفية تسوية حساب المخزون فى تكلفة البضاعة المباعة ، فإذا كانت هذه التسوية تتم بصفة مستمرة كلما تمت عملية بيع خلال الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هى طريقة المخزون المستمر . أما إذا لم تتم تسوية حساب المخزون فى تكلفة البضاعة المباعة إلا فى نهاية الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هى طريقة المخزون الدورى . وتختلف إجراءات معالجة مشتريات البضاعة وتحديد تكلفة البضاعة المباعة فى كل من الطريقتين . وسوف نتعرض فى هذا البند لطريقة المخزون المستمر على أساس أنها الطريقة التى اتبعناها ضمناً فى الأجزاء السابقة ، ثم نتعرض للطريقة الأخرى فى بند لاحق .

نعرف حتى الآن بالتأكيد أن المخزون من البضاعة هو من مكونات الأصول ( المتداولة ) ، وعندما يتواجد لدى المنشأة بضاعة فى بداية الفترة المحاسبية فإنها تمثل تكلفة المخزون منها فى ذلك التاريخ ، والذى أطلقنا عليه رصيد أول الفترة ( أو أول المدة ) . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة لأغراض الإيجار فيها فقد كنا نجعل حساب البضاعة مديناً بها مقابل جعل حساب النقدية أو الدائنين دائناً على حسب كون المشتريات تمت نقداً أو بالآجل . وعندما تقوم المنشأة ببيع جزء من هذه البضائع وتحدد تكلفتها ، كنا نجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مديناً وحساب البضاعة دائناً بهذه التكلفة . هذا يمثل فى الواقع ملخص لطريقة المخزون المستمر باختصار يفتقر إلى شيء ما من العمق المنطقي .

من هذه المراجعة المختصرة لما سبق دراسته نجد أن طريقة المخزون المستمر تقوم على حسابين :

- ١ - حساب مخزون البضائع ( وهو من حسابات الأصول ) .
- ٢ - حساب تكلفة البضاعة المباعة ، أو حـ / تكلفة المبيعات ( وهو من حسابات المصروفات ) .

والحساب الأول يقوم مقام حساب البضاعة الذى سبق التعرض له . ويزداد رصيد كل من الحسابين بجعله مديناً وينقص الرصيد بجعله دائناً ، لأن كل منهما من الحسابات المدينة بطبيعتها .

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع فإن حساب المخزون يجعل مديناً بتكلفة البضائع المشتراه . وتشمل التكلفة في هذا الصدد ثمن الشراء مضافاً إليه كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراه لمخازن المنشأة المشترية . وفي بعض الأحيان قد ينطوي ثمن الشراء على تكلفة تسليم البضائع المشتراه لمحل المشتري . وفي هذه الحالة ، إذا قامت شركة الضحى التجارية مثلاً بشراء بضاعة بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنية منها ١٥٠٠٠ جنية نقداً والباقي على الحساب ، وكان السعر تسليم محل المشتري فإن القيد يكون كالآتي

٤٥٠٠٠	من حـ/ مخزون البضائع
	الى مذكورين
١٥٠٠٠	حـ/ التقديمية
٣٠٠٠٠	حـ/ الدائون ( أو الموردون )
	إثبات شراء بضاعة نقداً وعلى الحساب بما فيها
	تكلفة النقل والتسليم .

ولا يتم إجراء القيد السابق حتى يتم استلام البضاعة في مخازن المشتري ( شركة الضحى التجارية في هذه الحالة ) والفواتير الخاصة بها ، وحتى يتحقق المشتري من مطابقة البضاعة للمواصفات المتفق عليها ، ويتحقق من ورود الكميات الموضحة بالفواتير ويتم مراجعة الفاتورة من حيث الأسعار والشروط ، وتكاليف النقل ، والتضريب والجمع للتأكد من صحتها . وعادة ما تعتبر هذه العمليات من مكونات نظام متكامل لأحكام الرقابة الداخلية على المشتريات بهدف الحفاظ على أصول المشروع من السرقة والإختلاس والضياع ، لن يتعرض له في هذا المقام .

أما إذا لم ينطوي سعر الشراء على تكلفة النقل ( والشحن والتأمين والتفريغ إن وجدت ) ، فإن عملية النقل قد توكل للبائع ، أو قد يلتزم المشتري بترتيبها مع الغير ، أو قد يقوم بها باستخدام وسائله الذاتية . فإذا وكلت عملية النقل للبائع فعادة ما تنطوي عليها الفاتورة الواردة منه كبنء مستقل من بنوءها . أما إذا قام المشتري بترتيبها مع الغير ( شركات النقل المتخصصة مثلاً ) ففي هذه الحالة نجد أن فاتورة البائع تنطوي على ثمن البضاعة دون تكاليف النقل التي ترد في فاتورة مستقلة من الغير



الذى قام بعملية النقل . وإذا قام المشتري بتقل البضائع بوسائله الخاصة ( سياراته الخاصة مثلاً ) ، فإن تكلفة النقل فى هذه الحالة تصبح موضوع عمليات حسابية محاسبية لن تعرض لها هنا . وفى كل الأحوال السابقة يتحمل حساب مخزون البضائع بكل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراة لمحل المشتري ، وذلك بجعله مدينياً بها . فإذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضاعة على الحساب بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع ، ثم قامت إحدى شركات النقل بعملية نقل البضاعة المشتراة لمخازن الضحى مقابل ٤٠٠ جنيه نقداً ، فإن قيد إثبات هذه العملية يكون كالآتى :

١٨٤٠٠	من حـ/ مخزون البضائع
	الى مذكورين
١٨٠٠٠	حـ/ الدائنون ( أو الموردون )
٤٠٠	حـ/ النقدية
	شراء بضاعة على الحساب وسداد تكاليف
	النقل نقداً .

ونخلص مما تقدم أنه فى ظل طريقة المخزون المستمر يجعل حساب مخزون البضائع مدينياً عند تمام عمليات الشراء بكل من ثمن البضاعة المشتراة ، وكذا كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضاعة المشتراة من مقر البائع الى مخازن المشتري من تكاليف نقل وشحن وتأمين وتفريغ ولف وحزم وما شابه ذلك .

### ٣ - ( أ ) المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة فى ظل طريقة المخزون المستمر :

يتم تسجيل المبيعات فى ظل طريقة المخزون المستمر كالعادة بجعل حساب النقدية أو العملاء مدينياً وجعل حساب المبيعات دائناً . إلا أن الأمر يتطلب بالإضافة الى ذلك إجراء تسجيل تكلفة البضاعة المباعة عند كل عملية بيع ( أو لمبيعات اليوم أو فترة قصيرة نسبياً ) . ويتم ذلك بجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مدينياً وحساب مخزون البضائع دائناً بتكلفة ما تم بيعه . وبذلك يظهر حساب المخزون تكلفة البضاعة



التي لم يتم بيعها بعد في أى تاريخ معين . ويلاحظ أن المبيعات تسجل بسعر البيع بينما تكلفة البضاعة المباعة تسجل على أساس التكلفة الفعلية لها .

أضف إلى ما تقدم أن قيد مردودات المبيعات - كما سبق أن أوضحنا - يستدعى إجراء قيداً إضافياً لإستبعاد تكلفة البضاعة المرددة من تكلفة البضاعة المباعة وتحميلها لحساب المخزون . ونخلص من ذلك أنه عندما يتم بيع البضاعة للعملاء تتحول تكلفتها من حسابات الأصول الى حسابات المصروفات ، وعندما يرد العملاء بضاعة سبق بيعها لهم فإن تكلفتها تتحول من مصروف الى أصل كما كانت عليه قبل تمام عملية البيع .

ولنفترض مثلاً - لتوضيح ذلك - أن شركة حمدون للتجارة قد قامت بالعمليات التالية من بين العمليات المختلفة ليوم ١٩٩٣/٢/٢٨ :

- ١ - باعت بضاعة نقداً تكلفتها ١٤٧٠٠ جنيه بمبلغ ٢١٥٠٠ جنيه .
  - ٢ - باعت بضاعة على الحساب تكلفتها ٢٤٥٠٠ جنيه وسعر بيعها طبقاً لقوائم الأسعار ٥٠٠٠٠ جنيه بخخص تجارى ٢٠٪ .
  - ٣ - رد بعض العملاء بضاعة من مبيعات الأيام السابقة تبلغ تكلفتها ٤٨٠٠ جنيه وسعر بيعها ٧٢٠٠ جنيه ، منها ٥٥٠٠ جنيه نقداً والباقي على الحساب .
  - ٤ - اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٤٦٤٠٠ جنيه تسليم محل البائع وبلغت مصاريف النقل لمقر الشركة والتأمين على البضائع أثناء النقل ٢٦٠٠ جنيه . وقد سددت مصاريف النقل والتأمين نقداً أما ثمن البضاعة فيستحق السداد بعد ٣٠ يوم .
  - ٥ - كان رصيد حساب مخزون البضائع في بداية اليوم ٨٤٧٦٠ جنيه ، وبلغ رصيد تكلفة البضاعة المباعة حتى نهاية اليوم السابق ٧٤٥٠٠ جنيه .
- ويتم إثبات العمليات من ١ إلى ٤ بإجراء القيود الدفترية التالية :

### العملية الأولى : بيع نقداً :

٢١٥٠٠ - أ	من ح/ا النقدية
٢١٥٠٠	الى ح/ا المبيعات
	تسجيل المبيعات النقدية عن اليوم .

١٤٧٠٠ - ب	من ح/ا تكلفة البضاعة المباعة
١٤٧٠٠	الى ح/ا مخزون البضائع
	تسجيل تكلفة البضاعة المباعة نقداً عن اليوم .

العملية الثانية : بيع على الحساب :

$$\text{أ - سعر البيع بعد الخصم التجاري} = 50000 \times \frac{80}{100} = 40000 \text{ جنيه}$$

٤٠٠٠٠ من ح/ العملاء  
الى ح/ المبيعات  
تسجيل المبيعات الآجلة عن اليوم

ب - ٢٤٥٠٠ من ح/ تكلفة البضاعة المباعة  
٢٤٥٠٠ الى ح/ مخزون البضائع  
إثبات تكلفة البضاعة المباعة على الحساب عن اليوم

هذا وقد كان من الممكن إثبات العمليتين الأولى والثانية بغير كالاتى :

من مذكورين  
ح/ النقدية ٢١٥٠٠  
ح/ العملاء ٤٠٠٠٠  
الى ح/ المبيعات ٦١٥٠٠

من ح/ تكلفة البضاعة المباعة ٣٩٢٠٠  
الى ح/ مخزون البضائع ٣٩٢٠٠

العملية الثالثة : رد البضاعة :

أ - ٧٢٠٠ من ح/ مردودات المبيعات  
الى مذكورين  
ح/ النقدية ٥٥٠٠  
ح/ العملاء ١٧٠٠  
إثبات مردودات المبيعات عن اليوم

ب - ٤٨٠٠ من ح/ مخزون البضائع  
٤٨٠٠ الى ح/ تكلفة البضاعة المباعة  
إثبات تكلفة البضاعة المرتدة عن اليوم

العملية الرابعة : مشتريات البضاعة :

٤٩٠٠٠

من حـ/ مخزون البضائع

الى مذكورين

حـ/ الدائنون ( أو الموردون ) ٤٦٤٠٠

حـ/ النقدية ٢٦٠٠

إثبات المشتريات الآجلة وسداد مصاريف النقل والتأمين نقداً .

هذا وتظهر حسابات المخزون وتكلفة البضاعة المباعة كالآتي :

حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

رصيد	دائن	مدين		
٧٤٥٠٠			رصيد	٣/٢٧
٨٩٢٠٠		١٤٧٠٠	الى حـ/ مخزون البضائع ( مبيعات )	٣/٢٨
١١٣٧٠٠		٢٤٥٠٠	الى حـ/ مخزون البضائع ( مبيعات )	٣/٢٨
١٠٨٩٠٠	٤٨٠٠		من حـ/ مخزون البضائع ( مردودات )	٣/٢٨

حـ/ مخزون البضائع

رصيد	دائن	مدين		
٨٤٧٦٠			رصيد	٣/٢٧
٧٠٠٦٠	١٤٧٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٣/٢٨
٤٥٥٦٠	٢٤٥٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٣/٢٨
٥٠٣٦٠		٤٨٠٠	الى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة ( مردودات )	٣/٢٨
٩٩٣٦٠		٤٩٠٠٠	الى مذكورين ( دائنون ونقدية )	٣/٢٨

وبتفحص الحسابين نجد أن رصيد حساب المخزون يزيد بتكلفة مردودات المبيعات وبالمشتريات وتنقص بتكلفة المبيعات . أما رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة فيزيد بتكلفة المبيعات وتنقص بتكلفة مردودات المبيعات . ويظهر الرصيد المدين لحساب مخزون البضائع في نهاية اليوم ( ٩٩٣٦٠ جنيه ) تكلفة البضاعة التي يجب أن تكون موجودة لدى الشركة حيث أن ذلك السبب الرئيسي في تفضيل هذه

الطريقة ( طريقة المخزون المستمر ) على طريقة المخزون الفترى حيث يمكن للإدارة الوقوف على ما لديها فعلاً من بضائع ( أو ما يجب أن يكون لديها ) فى أى وقت تشاء ، ويعتبر هذا من مقومات الرقابة الفعالة التى تهدف للحفاظ على المخزون فى المستوى الملائم لعمليات الشركة وللوقاية من الإختلاس والسرقة والضياع . ولذلك فعادة ما يتم التحقق من وجود المخزون ( جرده ) على فترات دورية متقاربة ويتم مطابقة تكلفة ما هو موجود فعلاً مع الرصيد الذى يظهر فى حساب مخزون البضائع . وإذا تبين للإدارة وجود اختلاقات جوهرية فإنها تقوم باتخاذ الإجراءات التصحيحية فى الوقت المناسب .

وعادة ما تستخدم طريقة المخزون المستمر فى الأصناف قليلة العدد من حيث وحداتها أو غالية الثمن من حيث قيمتها ، أو كلاهما . مثال ذلك السيارات ( فى تجارة السيارات ) والساعات والمجوهرات ، والملابس الجاهزة وما إلى ذلك . أما طريقة المخزون الدورى أو الفترى ( التى سيرد شرحها حالاً ) فتستخدم فى الأصناف كثيرة العدد رخيصة الثمن ( كالمسامير والصواميل مثلاً ) .

ويصاحب طريقة المخزون المستمر استخدام بطاقة معينة لكل صنف من أصناف البضائع ، توضح كمية وتكلفة ما يتم شراؤه ، وكمية وتكلفة ما يتم بيعه ، وكسبة وتكلفة الرصيد المتبقى عند إتمام كل من هذه العمليات . ويطلق على هذه البطاقة بطاقة الصنف للمخزون المستمر . وهى فى أبسط صورها يمكن أن تتخذ الشكل التالى ( البيانات الواردة فيها افتراضية ) .

### بطاقة الصنف للمخزون المستمر

التاريخ	الوارد			المصادر			الرصيد	
	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة
١٩٩٣								
٨/١							٤٠٠٠	١٢
٨/٨	٧٠٠٠	١٢	٨٤٠٠٠				١١٠٠٠	١٢
٨/١٩				٨٠٠٠	١٢	٩٦٠٠٠	٣٠٠٠	١٢



وتوضح خاتمة الوارد ما يرد لمخازن المنشأة من الصنف المعين ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الوارد . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فالوارد يمكن أن يكون عن طريق الشراء أو رد العملاء للبضاعة السابق بيعها لهم . وتبين خاتمة الصادر الكمية التي تخرج من المخازن ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الصادر . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فإن الصادر قد يكون للعملاء لتمام بيعه أو للموردين لرده إليهم لسبب أو لآخر . وتوضح خاتمة الرصيد الكمية الموجودة بعد كل عملية وارد أو صادر ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الرصيد .

هذا ولأن حساب تكلفة البضاعة المباعة يعد من حسابات المصروفات ، فإن رصيده في نهاية الفترة المحاسبية يصبح واجب الاقفال في الحساب الختامي . ( يجعل الحساب الختامي مديناً وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً ) . أما حساب مخزون البضائع فيظهر رصيده في نهاية الفترة المحاسبية في الميزانية العمومية كأصل من الأصول المتداولة .

### ٣ - (ب) المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي :

عادة ما يتم عرض بيانات الحساب الختامي في المنشآت التجارية بطريقة تسمح للإدارة بتقييم نتائج الوظائف المختلفة فيها وتمكن القارئ أيضاً من التعرف على نتائج الأنشطة المختلفة .

ولما كانت تكلفة المبيعات في مثل هذه المنشآت تمثل النسبة الكبرى من المصروفات ، فإنه عادة ما يتم إجراء المقاصة بينها وبين صافي المبيعات لتحديد هامش الربح الذي تحققه المنشأة على عمليات شراء وبيع البضاعة ، والذي يصبح متاحاً لتغطية باقى المصروفات والأرباح المستهدفة . ويطلق على هامش الربح الناتج من عملية المقاصة بين صافي المبيعات وتكلفتها اصطلاحاً « مجمل الربح » أو « الربح الاجمالى » أو « الهامش الإجمالى » وسوف نجرى على استخدام الاصطلاح الأول

( مجمل الربح ) . وتحققاً لهذا الغرض يمكن أن يظهر الحساب الختامي في صورة قائمة بدلاً من اتخاذه لشكل الحساب التقليدي السابق عرضه على الوجه المبين في المثال التالي .

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة ( بعد التسويات ) لشركة المحروسة التجارية في ١٩٩٢/٦/٣٠ ( نهاية الفترة المحاسبية لها ) .

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
جنيه	جنيه	
٢٤١٥٠	٣٤٣٧٧٠	مبيعات ومردودات مبيعات
١٥١٢٠		خصم تقدي مسموح به
٣١٥٠		مسموحات مبيعات
٢٠٤٧٥٠		تكلفة البضاعة المباعة
٩١٧٧٠		مخزون البضائع
٨٩٢٥		أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع
٣٦٧٥		إيجار المعرض
٧٣٥		دعاية وإعلان
١٣٦٥		مصاريف نقل مبيعات للعملاء
٢٥٢٠٠		مصاريف إدارية
٥٠٠٠		مصاريف تمويلية

ويظهر الحساب الختامي في صورة قائمة على الوجه التالي :

## شركة المحروسة التجارية

الحساب الختامي عن السنة المنتهية في ١٩٩٢/٦/٣٠ .

اجمالي المبيعات	٣٤٣٧٧٠	
يخصم		
مردودات مبيعات	٢٤١٥٠	
خصم مسموح به	١٥١٢٠	
مسموحات مبيعات	٣١٥٠	
	٤٢٤٢٠	
صافي المبيعات		٣٠١٣٥٠
يخصم : تكلفة البضاعة المباعة		٢٠٤٧٥٠
		٩٦٦٠٠
مجموع الربح		
يخصم المصاريف البيعية		
أجور ومرتبات عمال البيع	٨٩٢٥	
ايجار المعرض	٣٦٧٥	
دعاية وإعلان	٧٣٥	
نقل مبيعات للعملاء	١٣٦٥	
	١٤٧٠٠	
مصاريف ادارية .	٢٥٢٠٠	
مصاريف تمويلية .	٥٠٠٠	
	٤٤٩٠٠	
صافي الربح		٥١٧٠٠

والواقع أنه قد جرت العادة في العرف المحاسبي ( العربي والأوربي دون الأمريكي ) على تقسيم الحساب الختامي الى حسابين : الأول يختص بإظهار نتيجة عمليات الاتجار في البضاعة من بيع وشراء ، ويظهر مجمل الربح ويطلق عليه حساب

التجارة . والثاني يظهر نتيجة المقاصة بين فائض عمليات التجارة من أرباح ( أو عجزها من خسائر ) ، مضافاً إليها الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الأخرى الفرعية بخلاف التجارة ، مع باقى المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ليحدد النتائج النهائية للنشاط من أرباح ( أو خسائر ) صافية . ويطلق على هذا الحساب الأخير حساب الأرباح والخسائر ، وسوف نتناول كل من هذين الحسابين بصورة أكثر تفصيلاً فى نهاية هذا الفصل .

#### ٤ - المبيعات وتكلفة المبيعات فى ظل المخزون الدورى أو الفترى :

قد ترى الإدارة أن عمليات التسجيل التفصيلية المصاحبة لإستخدام طريقة المخزون المستمر ليست ضرورية لكل أو بعض الأصناف التى تقوم المنشأة بالتجار فيها . ففى كل مرة تتم فيها عملية بيع ، يصبح من الضرورى جعل حساب تكلفة المبيعات مديناً وحساب المخزون دائناً . ذلك بالإضافة الى ضرورة نسوية بطاقات الصنف لتظهر النقص فى عدد الوحدات الموجودة لدى المنشأة وتكلفتها نتيجة عملية البيع . ولاشك فى أن هذه الطريقة أكثر تكلفة من حيث العمليات الكتابية والسجلات المحاسبية التى تتطلبها عن طريقة المخزون الدورى . فما لم تبرر القيمة المرتفعة للأصناف التى تتجر فيها المنشأة اتباع هذه الطريقة لأغراض أحكام الرقابة على تحركات هذه الأصناف من وإلى المنشأة ، فإن الإدارة قد ترغب فى اتباع طريقة المخزون الدورى ( أو الفترى ) ، والتى تعتبر أقل تكلفة فى اتباعها عن طريقة المخزون المستمر .

وفى ظل طريقة المخزون الدورى ، يظل رصيد أول الفترة المحاسبية من مخزون البضائع فى حساب مستقل لا يتغير طوال الفترة المحاسبية . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع ، أى الحصول على أصول ، فإنه بدلاً من جعل حساب المخزون مديناً بالتكلفة الكاملة للبضاعة المشتراة ، فإنه يتم فتح حساب تسجل فيه مشتريات العام بصفة مستقلة عن مخزون أول الفترة على أساس ثمن الشراء - دون مصاريف النقل والشحن والتأمين فى العادة - يطلق عليه حساب « مشتريات البضائع » . ولا تتحدد تكلفة



البضاعة الموجودة في مخازن المنشأة وتحديد قيمتها ، ومقارنتها بما كان موجوداً في بداية الفترة وما تم شراؤه خلالها إلا في نهاية الفترة . وتحسب تكلفة البضاعة المباعة في ظل هذه الطريقة كالآتي ( الأرقام افتراضية ) :

	جنيه	جنيه
مخزون أول الفترة من البضائع ( الرصيد الموجود في بداية الفترة المحاسبية ) .	٤٨٧٢٠	
+ مشتريات البضائع خلال الفترة	١٢٠٢٣٠	
البضاعة المتاحة خلال الفترة	١٦٩٠٥٠	
- مخزون آخر الفترة من البضائع ( في العادة يكون الرصيد الموجود طبقاً للجرد الفعلي ) .	١٩١١٠	
تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة	١٤٩٩٤٠	

وتسجيل المشتريات خلال الفترة المحاسبية في حساب مستقل تستطيع الإدارة معرفة مقدارها ، وهو الأمر الذي كان لا يمكن تحديده بسهولة في ظل نظام المخزون المستمر .

وبالرغم من أن المشتريات يترقب عليها حصول المنشأة على أصول ، إلا أنها ( أي المشتريات ) يتم إقفالها بالكامل في الحساب الختامي في نهاية الفترة بجعله مديناً وجعل حساب المشتريات دائناً ، كذلك الأمر فيما يتعلق بمخزون أول الفترة . ويتم إثبات مخزون نهاية الفترة بعد تحديد مقداره عن طريق جعل مخزون آخر الفترة مديناً والحساب الختامي دائناً . أي أن مخزون أول الفترة والمشتريات تتحول بالكامل إلى مصروفات باقفالها في الحساب الختامي ، ثم يخصم منها ما يتبقى في نهاية الفترة في مخزن المنشأة بتحويله من مصروفات إلى أصول بجعل الحساب الختامي دائناً وحساب مخزون نهاية الفترة مديناً .

٤ - أ - إجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من مصروفات في ظل طريقة المخزون الدوري :

نخلص مما تقدم أنه عند شراء بضائع لأغراض الاتجار فيها في ظل طريقة المخزون الدوري يجعل حساب المشتريات مدينياً بضمن البضاعة المشتراة ويؤدي إلى زيادة الأصول بالقيمة . وإذا تم الشراء نقداً فإن الأصول تنقص بمقدار ما يجعل به حساب النقدية دائماً . أما إذا تم الشراء على الحساب فإن حسابات الإلتزامات تزيد بمقدار الزيادة في الأصول الناتجة عن المشتريات الآجلة .

ولنفرض أن شركة الكواكب للإتجار في الأدوات المنزلية قامت في ٥/١٠ بالآتي :

- شراء بضاعة نقداً بمبلغ ٥٧١٢٠ جنيه .
- شراء بضاعة على الحساب بمبلغ ٤٧٦٧٠ جنيه .
- فيكون قيد المشتريات في ظل المخزون الدوري كالآتي :

١٠٤٧٩٠	من حـ / مشتريات البضائع
	إلى مذكورين :
٥٧١٢٠	حـ / النقدية
٤٧٦٧٠	حـ / الدائنون ( أو الموردون )
إثبات المشتريات النقدية والآجلة عن يوم ٥/١٠	

ويترتب على هذا القيد زيادة المشتريات ( أصول ) بمبلغ ١٠٤٧٩٠ جنيه ونقص النقدية ( أصول ) بمبلغ ٥٧١٢٠ جنيه وزيادة الإلتزامات ( الدائنون ) بمبلغ ٤٧٦٧٠ جنيه . ويلاحظ أن حساب المشتريات في ظل هذه الطريقة قد حل محل حساب مخزون البضائع في ظل طريقة المخزون المستمر .

هذا وقد يتضمن سعر الشراء تكلفة نقل البضاعة المشتراة لمخازن المشتري ، وعلى هذا الأساس يجعل حساب المشتريات مدينياً بالتكلفة الكاملة للمشتريات تسليم

محل المشتري . أما إذا كان سعر الشراء لا يتضمن تكاليف النقل وما قد يصاحبها من تأمين ولف وحزم وشحن وما إلى ذلك ، فإن هذه التكاليف الإضافية على سعر الشراء ، والتي كان حساب مخزون البضائع يجعل بها مدينياً في ظل طريقة المخزون المستمر ، تعالج في حساب مستقل في ظل طريقة المخزون الدوري ، يطلق عليه حساب النقل للداخل . ويمثل رصيد حساب النقل للداخل جزءاً من تكلفة البضاعة المشتراة ، ومن ثم يمكن اعتباره من الأصول حتى يتم بيع البضاعة فيتحول هو والمشتريات معاً إلى مصروفات . ويجب عدم الخلط بين حساب النقل للداخل وحساب « مصروفات النقل للخارج » الذي يجعل مدينياً بمصاريف نقل البضاعة المباعة للعملاء . فالنقل للداخل يمثل جزءاً من تكلفة البضاعة المشتراة بالرغم من تسجيلها في حساب مستقل ، أما مصروفات النقل للخارج فيعد من مكونات مصروفات البيع والتوزيع . والتكلفة تتعلق بالحصول على أصل أما للمصروف فيترتب عن عمليات الحصول على إيرادات .

ولنفرض مثلاً أن تكلفة نقل البضائع التي قامت شركة الكواكب بشرائها في ٥/١٠ لحازنها قد بلغت ٨٢٨ جنيه كما ورد في فاتورة شركة النقل التي لم تسد بعد ، فإن القيد في هذه الحالة يكون كالآتي :

٨٢٨	من ح/ النقل للداخل
٨٢٨	إلى ح/ المدينون ( أو الموردين )
	إثبات تكلفة نقل مشتريات اليوم المستحقة لشركة النقل

وفي ظل طريقة المخزون الدوري يظهر في ميزان المراجعة الذي يتم اعداده في نهاية الفترة المحاسبية الأرصدة المدينة لحسابات مخزون أول الفترة كما كان عليه حينئذ ، ومشتريات البضائع المتراكمة خلال العام ، والنقل للداخل على البضائع

المشتراة خلال العام ولا يظهر مخزون نهاية الفترة في ميزان المراجعة إلا بعد إجراء التسويات وتحديد تكلفة البضاعة المباعة . أما في طريقة المخزون المستمر فإن رصيد المخزون الذي يظهر في ميزان المراجعة في نهاية الفترة ( قبل التسويات ) يمثل الموجود فعلاً في المخزون في نهاية الفترة ، ولا يوجد حساب للمشتريات ، ويظهر أيضاً رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة ، ذلك لأن عمليات تسوية المخزون في حساب تكلفة البضاعة المباعة تتم بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية في ظل طريقة المخزون المستمر . أما في ظل طريقة المخزون الدوري فتؤجل التسويات الخاصة بتحديد تكلفة البضاعة المباعة وحصر مخزون آخر الفترة حتى نهاية الفترة المحاسبية .

#### ٤ - ب - تسجيل المبيعات خلال الفترة وتحديد تكلفة المبيعات في نهاية الفترة في ظل طريقة المخزون الدوري :

يتم تسجيل المبيعات بسعر البيع الفعلي في ظل طريقة المخزون الدوري بنفس الطريقة التي عرضناها في ظل طريقة المخزون المستمر . أي أنه عند تمام عملية البيع يجعل حساب النقدية مدينياً بالمبيعات النقدية وحساب العملاء مدينياً بالمبيعات الآجلة مقابل حساب مبيعات البضائع ( أو المبيعات ) دائناً . ولا يلزم إجراء قيد لتسجيل تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدوري كما كان عليه الوضع في ظل طريقة المخزون المستمر . وإنما تتحدد تكلفة مبيعات الفترة عند إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية .

ولنفرض مثلاً أن مخزون البضاعة في ٩٢/١/١ لإحدى الشركات التجارية بلغ ٢٦٦٧٠ جنيه ، كما بلغت مشتريات العام كما يظهرها رصيد حساب مشتريات البضائع في ٩٢/١٢/٣١ مبلغ ٣٠٠٧٢٠ جنيه ، كما ظهر رصيد حساب النقل للداخل في ١٢/٣١ مبلغ ١٨٠٦٠ جنيه . وعند الجرد الفعلي للبضائع الموجودة في نهاية العام ( ١٢/٣١ ) وجد أن تكلفتها تبلغ ٤٧٢٥٠ جنيه بما فيها حصتها من تكلفة النقل للداخل ، ففي ظل هذه الافتراضات يتم حساب تكلفة البضاعة المباعة خلال العام كالآتي :



جنيه	جنيه
٢٦٦٧٠	بضاعة أول الفترة ( رصيد ٩٢/١/١ ) .
٣٠٠٧٢٠	+ مشتريات البضائع خلال العام
١٨٠٦٠	+ تكلفة النقل للداخل
٢٤٥٤٥٠	_____ تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
٤٧٢٥٠	مخزون آخر الفترة ( رصيد موجود في ٩٢/١٢/٣١ فعلاً ) .
٢٩٨٢٠٠	_____
	_____
	تكلفة البضاعة المباعة خلال العام .

وتظهر الأرصدة الثلاثة الأولى كأرصدة مدينة في ميزان المراجعة في ١٢/٣١ قبل إجراء التسويات في نهاية الفترة ، أما مخزون آخر الفترة فيتم تحدد بالمعلومات الناتجة عن الجرد الفعلي . ويتم اقفال الحسابات الثلاثة الأولى في الحساب الختامي بالقيد الآتي :

٢٤٥٤٥٠	من حـ / الحساب الختامي
	الى مذكورين :
٢٦٦٧٠	حـ / مخزون بضاعة أول الفترة
٣٠٠٧٢٠	حـ / مشتريات البضائع
١٨٠٦٠	حـ / النقل للداخل
	اقفال الحسابات الموضحة في الحساب الختامي في ١٢/٣١ .

ويترتب على هذا القيد تحول هذه الحسابات الى مصروفات ، غير أن ما يجب تحويله الى مصروفات فعلاً يقل عن ذلك بمقدار تكلفة البضاعة الموجودة في نهاية الفترة والتي ما زالت من مكونات الأصول . ولذلك يتم إثبات بضاعة آخر الفترة بإجراء قيد التسوية التالي :

٤٧٢٥٠ من حـ/ مخزون بضاعة آخر الفترة  
 الى حـ/ الحساب الختامي ٤٧٢٥٠  
 إثبات مخزون البضاعة الموجود في نهاية الفترة طبقاً  
 للجرد الفعلي .

وترتب على القيدتين السابقين أن جعل الحساب الختامي مدينياً بمبلغ ٣٤٥٤٥٠ جنيه ثم جعل دائئاً بمبلغ ٤٧٢٥٠ جنيه ، ليكون صافي ما جعل به هذا الحساب مدينياً هو ٢٩٨٢٠٠ جنيه ، التي تمثل تكلفة البضاعة المباعة خلال العام والتي تحولت من أصول إلى مصروفات .

وإذا لم تتوفر الرغبة في إظهار هذه التفاصيل في الحساب الختامي ، فإنه لمن الممكن توسط حساب تكلفة البضاعة المباعة لأغراض إجراء هذه التسويات في نهاية الفترة ، على أن يقفل رصيد هذا الحساب فقط في الحساب الختامي . وتكون القيود اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة وإقفالها في الحساب الختامي في نهاية الفترة في هذه الحالة كالآتي :

٣٤٥٤٥٠ من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة  
 الى مذكورين :  
 حـ/ مخزون بضاعة أول الفترة ٢٦٦٧٠  
 حـ/ مشتريات البضائع ٣٠٠٧٢٠  
 حـ/ النقل للداخل ١٨٠٦٠  
 اقفال الحسابات الموضحة في تكلفة البضاعة المباعة .

٤٧٢٥٠ من حـ/ مخزون بضاعة آخر الفترة  
 الى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة ٤٧٢٥٠  
 تسوية مخزون آخر الفترة في حساب تكلفة البضاعة المباعة .

والى هنا فإن كل الاختلاف يتحدد فى إحلال حساب تكلفة البضاعة المباعة محل الحساب الختامى . وترحيل القيدتين السابقين لحساب تكلفة البضاعة المباعة يكون رصيده ( ٢٩٨٢٠٠ جنيه ) مثلاً لتكلفة ما تم بيعه من بضاعة خلال العام . ثم يجرى اقفال حساب تكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى بالقيد الآتى :

٢٩٨٢٠٠	من حـ / الحساب الختامى
٢٩٨٢٠٠	الى حـ / تكلفة البضاعة المباعة
	اقفال تكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى .

وبالرغم من أن كل من الطريقتين السابقتين لهما نفس الأثر على الحساب الختامى ، فإن الطريقة الثانية ( توسيط حـ / تكلفة البضاعة المباعة ) تفضل على الطريقة الأولى لأغراض اجراء التسويات على ورقة العمل .

٤ - (ج) مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي فى ظل طريقة المخزون الدورى :

عرضنا حتى الآن كل من طريقتى المخزون المستمر والمخزون الدورى بطريقة مبسطة والاقتصار على الإجراءات اللازمة لمعالجة مشتريات البضاعة وما يتعلق بها من تكاليف ، وكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة . وكما سبق القول عند بيع البضاعة أنه يمكن أن يرد العميل جزءاً منها أو يجرى عليها تخفيضات فى السعر ، أو يستفيد بخصم نقدي عند السداد المبكر لقيمة مشترياته من المنشأة ، فإنه يمكن للمنشأة التى تقوم بشراء بضاعة لأغراض الإيجار فيها أن ترد جزءاً من هذه البضاعة للمورد لسبب أو لآخر ، أو تطلب منه إجراء تخفيض فى السعر ، كما يمكن لها أن تستفيد من الخصم النقدي الذى يمنحه الموردون للمنشأة تشجيعاً لها على السداد المبكر لقيمة مشترياتها منهم . وسوف نعالج كل من مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب ( لن نتعرض للخصم التجارى باعتباره لا يسجل فى دفاتر البائع ولا المشتري ) فى ظل طريقة المخزون الدورى فى هذا البند الفرعى ، على أن

تناول ذلك في ظل طريقة المخزون المستمر لاحقاً .

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة ثم تقوم بردها للمورد لسبب أو لآخر ( عدم مطابقتها للمواصفات ) ، فإنها تعالج على أنها « مردودات مشتريات » . أما إذا طلبت المنشأة المشتريّة من المورد اجراء تخفيض في سعر البضاعة المشتراة دون ردها ، فإن هذا التخفيض - عندما يسمح به المورد - يعالج على أنه « مسموحات مشتريات » . وكما كان عليه الأمر فيما يتعلق بمردودات ومسموحات المبيعات ، فإنه يمكن جمع مردودات ومسموحات المشتريات في حساب واحد ، أو يمكن معالجة كل منهما في حساب مستقل . وعلى النقيض من حسابي مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات ، فإن حسابي مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات من الحسابات الدائنة بطبيعتها ، ذلك لأنها تؤدي الى تخفيض تكلفة المشتريات المدينة بطبيعتها . ولتوضيح كيفية إثبات مردودات ومسموحات المشتريات في ظل طريقة المخزون الدوري نفترض المثال التالي : قامت شركة الضحى التجارية في يوم ١/٢٠ برد بضائع سبق شراؤها من الموردين بلغت تكلفتها ٨٥٠٠ جنيه ذلك لإختلاف الصنف ، كما قامت الشركة في نفس اليوم بطلب تخفيض في سعر بعض الأصناف المشتراة من الموردين بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه نظراً لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل ، وقد منح الموردون الشركة السماح المطلوب . وتكون قيود اليومية اللازمة لإثبات ذلك كالآتي :

١٤٥٠٠	من حـ/ الموردين ( أو الدائنون )
	الى مذكورين :
٨٥٠٠	حـ/ مردودات المشتريات
٦٠٠٠	حـ/ مسموحات المشتريات
	أو حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات
	إثبات رد البضاعة المشتراة للموردين والحصول على السماح المطلوب مقابل تلفيات النقل .

وكما ذكرنا بصدد مردودات ومسموحات المبيعات ، فإنه كان من الممكن جعل حساب مشتريات البضائع دائناً بقيمة المردودات والمسموحات الخاصة بالمشتريات ، إلا أن إثبات المردودات والمسموحات في حسابات مستقلة قد يؤدي الى



توفير معلومات مفيدة للإدارة . ويظهر رصيدا حسابى مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات فى الجانب الدائن من ميزان المراجعة قبل التسويات فى نهاية الفترة المحاسبية . ثم تسوى هذه الحسابات فى حساب تكلفة البضاعة المباعة قبل إقفالها فى الحساب الختامى ( أو تقفل فى الحساب الختامى مباشرة إذا لم يتم توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة ) .

وإذا كان التعامل مع الموردين يتم على الحساب ، فعادة ما يقوم المورد بمنح المشتري خصماً نقدياً لتشجيعه على السداد المبكر ، كما سبق أن رأينا فى حالة الخصم النقدي على المبيعات ، وتحدد شروط التعامل مع المورد نسبة الخصم والشرط المؤدى لاكتسابه ، وشروط الائتمان بصفة عامة . فإذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضائع من مورديها تبلغ تكلفتها ٣٥٠٠٠ جنيه على الحساب ، وكانت الشروط : ٣ / ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم ، وذلك بتاريخ ١ / ٤ مثلاً ، فإن قيد إثبات المشتريات فى ١ / ٤ يكون كالآتى :

٣٥٠٠٠	من حـ/ مشتريات البضائع
٣٥٠٠٠	الى حـ/ الموردون ( أو الدائنون )
	إثبات مشتريات اليوم على الحساب .

وإذا قامت الشركة بسداد القيمة خلال العشرة أيام المقررة لاكتسابها الخصم النقدي الوارد فى شروط الموردين ، فإن القيد يكون كالآتى :

٣٥٠٠٠	من حـ/ الموردون
	الى مذكورين
٣٣٩٥٠	حـ/ النقدية
١٠٥٠	حـ/ الخصم النقدي المكتسب
	سداد الموردين خلال فترة الخصم النقدي المكتسب
	واكتساب الخصم بواقع ٣ / ١٠ من ٣٥٠٠٠ جنيه
	( $٣ \times ٣٥٠٠٠ = ١٠٥٠$ جنيه )

وكما أن حـ. اب الخصم النقدي المسموح به على المبيعات من الحسابات المدينة بطبيعتها ، فإن الخصم النقدي المكتسب على المشتريات يعتبر من الحسابات الدائنة بطبيعتها . والواقع أن التكلفة الحقيقية للبضاعة المشتراة تنحصر في سعر الشراء النقدي لها مضافاً إليه تكلفة توصيل البضاعة من محل البائع الى مقر المشتري . وعلى هذا الأساس فإن الخصم النقدي المكتسب يعنى أن شراء البضاعة على الحساب يزيد من سعر تكلفتها وعند اكتساب الخصم يصبح من الواجب تخفيض تكلفة البضاعة المشتراة به . وبذلك فيقلل حساب الخصم النقدي المكتسب على المشتريات خلال الفترة المحاسبية في حساب تكلفة البضاعة المباعة في نهايتها لتحديد التكلفة النقدية الفعلية لها . ولذلك يرى بعض المحاسبون تسجيل المشتريات على أساس السعر الصافي بعد استبعاد الخصم النقدي حتى إذا لم تكن المنشأة المشتري تتوى السداد خلال الفترة المقررة لإكتساب الخصم . ولاشك في أن هذه الطريقة يترتب عليها إبراز الخصم النقدي الذي كان من الممكن اكتسابه لو قامت المنشأة بالسداد في الوقت الملائم . وتكون القيود اللازمة لإثبات العمليات السابقة في ظل هذه الطريقة كالآتي :

من حـ/ المشتريات	٣٣٩٥٠
الى حـ/ الموردون	٣٣٩٥٠
إثبات المشتريات الآجلة بصافي القيمة بعد استبعاد	
الخصم النقدي المقرر خلال عشرة أيام من تاريخه	
$( \frac{3}{100} \times 35000 = 1050 \text{ جنيه} )$	

فإذا قامت الشركة بالسداد في الوقت المناسب لإكتساب الخصم يكون القيد كالآتي :

من حـ/ الموردون	٣٣٩٥٠
الى حـ/ النقدية	٣٣٩٥٠
سداد الموردون في الفترة المقررة لإكتساب الخصم	

أما إذا تأخرت الشركة في السداد عن الفترة المقررة. لاكتساب الخصم ، فإن المبلغ المستحق سداده للموردين في هذه الحالة يكون : ٣٥٠٠٠ جنيه بالكامل . ويتم إثبات السداد كالاتى :

١٠٥٠	من حـ/ الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة
١٠٥٠	الى حـ/ الموردون
اثبات استحقاق الموردين للخصم النقدي لعدم القيام بالسداد خلال الفترة المقررة لإكتسابنا الخصم .	

---

٣٥٠٠٠	من حـ/ الموردون
٣٥٠٠٠	الى حـ/ النقدية
إثبات سداد الموردين	

---

وفي هذه الطريقة يظهر حساب المشتريات تكلفتها الصافية بسعر الشراء النقدي . ولا تظهر الدفاتر حساب الخصم النقدي المكتسب ، وإنما تظهر بدلاً منه حـ/ الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة ، وهو حساب مدين بطبيعته يظهر مقدار الأعباء التي تتحملها الشركة نتيجة سوء ادارة عملياتها المالية مع مورديها . هذا ونحن نفضل - في ظل طريقة المخزون الدوري - الجمع بين الطريقتين ، أى إظهار الخصم النقدي المكتسب فعلاً نتيجة السداد في الموعد الملائم والخصم النقدي المفقود نتيجة التراخي في السداد ، حتى يمكن إبراز ما للإدارة المالية وما عليها من مؤشرات حسن الإدارة ومن مؤشرات التقصير . وفي ظل هذه الطريقة يتم إثبات المشتريات كما في الطريقة الأولى بسعر الشراء الآجل ، أى في مثالنا الجارى بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه . وإذا تم السداد في الموعد المقرر لاكتساب الخصم يكون القيد كما هو وارد بالطريقة الأولى حيث يجعل حساب الخصم النقدي المكتسب دائناً بقيمة الخصم والنقدية دائنة بقيمة الفرق بين الخصم وسعر الشراء الآجل ، وحساب الموردين مديناً . أما إذا

تراخت للشركة في السداد في الموعد المقرر فيكون القيد كالاتي عند السداد  
الفعلي :

من مذكورين :	
ح/ الموردون	٣٥٠٠٠ .
ح/ الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة	١٠٥٠
الى مذكورين :	
ح/ التقديس	٣٥٠٠٠
ح/ الخصم النقدي المكتسب	١٠٥٠
اثبات سداد الموردين بالكامل واثبات الخصم النقدي المفقود نتيجة التأخر في السداد .	

ويعالج حساب الخصم النقدي المكتسب في حساب تكلفة البضاعة المباعة  
لتخفيض تكلفة المشتريات الآجلة لسعر الشراء النقدي ، أما حساب الخصم النقدي  
المفقود فيعتبر من حسابات المصروفات التمويلية ( الباهظة المعدل بالنسبة للزمن <sup>(١)</sup> )  
والذي يتم اقفاله في الحساب الختامي .  
ولا يسرى المنطق السابق على الخصم النقدي المسموح به على المبيعات .  
فعندما لا يقوم العميل بالسداد في الموعد الذي يستحق فيه حصوله على الخصم المقرر  
فإن الإدارة المالية لا يكون لها شأن في ذلك ، وإنما يكون العميل هو المتسبب .  
ويترتب على فقدان العميل للخصم زيادة قيمة صافي المبيعات وهي من  
الإيرادات بطبيعتها .

(١) إذا كانت شروط الشراء : ١٠٪ ١٠ أيام ، صافي ٣٠ ومبلغ المشتريات الأجل ١٠٠ جنيه فإنه يمكن  
سداد ٩٩ جنيه بدلاً من ١٠٠ جنيه خلال عشرة أيام ، إذا كانت السنة ٣٦٥ يوم ، فإن هذا يعنى  
معدل فائدة سنوية قدرها  $\frac{1}{100} \times \frac{365}{30} = 1.215\%$  وهو معدل كبير جداً بالنسبة للمعدلات  
التي يمكن الاقتراض بها من الغير للسداد خلال الفترة .



٤ - د - صافي تكلفة المشتريات في ظل طريقة المخزون الدوري وتحديد معجل الربح :

قياساً على ما سبق أن ذكرنا بشأن تحديد صافي المبيعات ( أنظر نهاية البند ٢ - ج ) فإن صافي تكلفة المشتريات في ظل نظام الجرد الدوري يتحدد من واقع أرصدة خمسة حسابات رئيسية هي : مشتريات البضائع ، النقل للداخل ، مردودات المشتريات ، مسموحات المشتريات ، الخصم النقدي المكتسب . ويمكن حساب صافي تكلفة المشتريات في نهاية الفترة المحاسبية من واقع أرصدة هذه الحسابات كالآتي ( الأرقام افتراضية ) :

	جنيه	جنيه
مشتريات البضائع	١٧٢٣٥٠	
نقل للداخل	١١٦٥٠	
		<hr/>
مجموع		١٨٤٠٠٠
يخصم : مردودات المشتريات	١٣٢٧٠	
مسموحات المشتريات	٦٣٢٠	
الخصم النقدي المكتسب	٢٤١٠	
		<hr/>
		٢٢٠٠٠
		<hr/>
صافي تكلفة مشتريات البضائع.		١٦٢٠٠٠
		<hr/>

ويراعى أن من بين هذه الحسابات الخمسة يوجد حسابين مدينين بطبيعتهما هما مشتريات البضائع والنقل للداخل ، وتظهر أرصدهما في الجانب المدين من ميزان المراجعة . أما باقى الحسابات فهي دائنة بطبيعتها ، وتظهر أرصدهما في الجانب الدائن من ميزان المراجعة . وتقفل هذه الحسابات الخمسة في الحساب الختامي في نهاية الفترة إما بطريق مباشر حيث تظهر بتفاصيلها فيه ، حيث الحسابات المدينة تقفل في الجانب المدين منه بإشارة موجبة والحسابات الدائنة تقفل في الجانب المدين أيضاً ولكن بإشارة سالبة ( كما هو موضح بالنموذج الافتراضى بعاليه ) ، أو عن طريق توسيط

حساب تكلفة البضاعة المباعة تبعاً للنمط السابق شرحه .

والى هنا يمكن أن نقوم بتوضيح كيفية قياس مجمل الربح فى ظل طريقة المخزون الدورى عن طريق المثال التالى :

نفترض أن الأرصدة التالية ظهرت بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة الدلتا التجارية فى نهاية عام ١٩٩١ :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٥٠٦٧٣٠	٢٥٦٤١	مشتريات ومسموحات مشتريات
١٥١٤١		مسموحات مبيعات
١٩٣٢٠		خصم نقدي مسموح به
١٣٦٥٠		مصاريف نقل للخارج ( نقل مبيعات للعملاء )
٤٥٠٠٣	٧٤٠٧٧٥	مبيعات ومردودات مبيعات
	١٨٠٣٩	مردودات مشتريات
	٣٤٠٢٠	خصم نقدي مكتسب
١٥٩٦٠		خصم نقدي مفقود على المشتريات الآجلة
٢٣٥٢٠		نقل للداخل
٤٧٢٥٠		مخزون البضاعة أول الفترة

ونفترض أنه بإجراء الجرد الفعلى فى نهاية العام وجد أن تكلفة البضاعة المتبقية تبلغ ٧٨١٢٠ جنيه . ومن واقع هذه البيانات يتم قياس مجمل الربح بتصوير ما أطلقنا عليه سابقاً حساب المتاجرة . ويمكن أن يظهر هذا الحساب على الصورة الموضحة فى الصفحة التالية :

ويراعى أن الخصم النقدي المفقود لا يعتد به عند حساب تكلفة البضاعة المباعة وقياس مجمل الربح ، وإنما يقفل فى حساب الأرباح والخسائر كما سوف ترى فيما بعد . كما أن مصاريف نقل المبيعات للعملاء تعتبر من مصاريف البيع والتوزيع التى سوف نعالجها فى حساب الأرباح والخسائر أيضاً .

**شركة الدلتا التجارية**  
**حساب المتاجرة عن السنة المنتهية في ١٩٩١/١٢/٣١**

صافي المبيعات ومجمل الخسائر			تكلفة المبيعات ومجمل الربح		
اجمالي المبيعات		٧٤٠٧٧٥	مخزون أول الفترة		٤٧٢٥٠
يخصم : مردودات مبيعات	٤٥٠٠٣		مشتريات بضائع	٥٠٦٧٣٠	
مسموحات مبيعات	١٤٩٥٢		نقل للداخل	٢٣٥٢٠	
			مجموع	٥٣٠٢٥٠	
يخصم مجموع ٤	١٩٣٢٠	٧٩٢٧٥	يخصم :		
صافي المبيعات		٦٦١٥٠٠	١٨٠٣٩ مردودات مشتريات		
			٢٥٦٤١ مسموحات مشتريات		
			٣٤٠٢٠ خصم مكتسب	٧٧٠٠	
			صافي تكلفة مشتريات البضائع		٤٥٢٥٥٠
			تكلفة البضاعة المتاحة للبيع		٤٩٩٨٠٠
			يخصم : مخزون نهاية الفترة		٨٧١٢٠
			تكلفة البضاعة المباعة		٤٢١٦٨٠
			رصيد ( مجمل الربح )		٢٣٩٨٢٠
		٦٦١٥٠٠			٦٦١٥٠٠

**٥ - مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي في ظل طريقة المخزون المستمر :**

تختلف اجراءات إثبات مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب في ظل طريقة المخزون المستمر عنها في ظل طريقة المخزون الدوري . ففي ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد حسابات للمردودات والمسموحات والخصم النقدي المكتسب ، وإنما تعالج العمليات الخاصة بها مباشرة في حساب مخزون البضائع . فيجعل حساب مخزون البضائع دائماً بمردودات المشتريات ( كما كان يجعل

مدينا بالمشتريات ( ويجعل دائناً بمسموحات المشتريات ، كما يجعل دائناً بالخصم النقدي المكتسب . ولنفرض مثلاً أن شركة خلدون للتجارة قامت بالعمليات التالية في يوم ٤/٢٥ :

- ١ - اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٤٤٥٠٠ جنيه بشروط ٧/٢ أيام صافي ٤٥ يوم .
  - ٢ - بلغت مردودات المشتريات للموردين ٧٨٩٠ جنيه ، وحصلت على مسموحات على مشتريات بمقدار ١٢٨٠ جنيه .
  - ٣ - سددت حساب المورد حسن حسونة البالغ ٢٥٢٠٠ جنيه قبل تاريخ انتهاء فترة استحقاق الخصم النقدي المكتسب بواقع ٤٪ .
  - ٤ - سددت حساب المورد احمد نعمان البالغ ٣٨٧٠٠ جنيه بعد انقضاء فترة استحقاق الخصم النقدي بواقع ٥٪ .
- وفي ظل طريقة المخزون المستمر تكون القيود اللازمة لإثبات هذه العمليات كالآتي :
- أولاً : الشراء على الحساب :

٤٤٥٠٠	من حـ/ مخزون البضائع
٤٤٥٠٠	الى حـ/ الموردين
شراء بضائع على الحساب بشروط ٧/٢ أيام ، صافي ٤٥ يوم .	

#### ثانياً : مردودات ومسموحات المشتريات :

٩١٧٠	من حـ/ الموردين
٩١٧٠	الى حـ/ مخزون البضائع
إثبات مردودات المشتريات ٧٨٩٠ جنيه ومسموحات المشتريات ١٢٨٠ جنيه	

#### ثالثاً : سداد المشتريات واكتساب الخصم النقدي :

٢٥٢٠٠	من حـ/ الموردين
	الى مذكورين
٢٤١٩٢	حـ/ النقدية
١٠٠٨	حـ/ مخزون البضائع
إثبات سداد المورد حسن حسونة واكتساب الخصم بواقع ٤٪ على ٢٥٢٠٠ جنيه .	



رابعاً : سداد المشتريات وإثبات الخصم النقدي المفقود :

من مذكورين	
حـ/ المورد	٣٨٧٠٠
حـ/ الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة .	١٩٣٥
الى مذكورين	
حـ/ النقدية	٣٨٧٠٠
حـ/ مخزون البضائع	١٩٣٥
اثبات سداد المورد أحمد نعمان بعد انقضاء فترة الخصم وإثبات فقد الخصم النقدي بمعدل ٢٥٪ من ٣٨٧٠٠ جنيه .	

وتوضح هذه العمليات الأربع كيفية معالجة مردودات المشتريات ومسموحاتها والخصم المكتسب ، سواء تم اكتسابه فعلاً بالسداد المبكر أو فقدته المنشأة لتأخرها في السداد ، في ظل طريقة المخزون المستمر . ومن الواضح أن مخزون البضائع يجعل دائماً في كل هذه العمليات .

٦ - ملخص مقارن لإجراءات تسجيل المبيعات والمشتريات والعمليات المتعلقة بهما في ظل كل من طريقتي المخزون المستمر والمخزون الدوري :

نلخص فيما يلي الاختلافات الأساسية في إجراءات معالجة المشتريات والعمليات المتعلقة بها وتحديد تكلفة البضاعة المباعة ، وإجراءات معالجة المبيعات والعمليات المتعلقة بها في ظل كل من طريقتي المخزون .

طريقة المخزون المستمر      طريقة المخزون الدوري

١ - شراء البضاعة ( ١٩٠٠٠ جنيه مثلاً ) .

١٩٠٠٠	من حـ/ مخزون البضائع	١٩٠٠٠	من حـ/ مشتريات البضائع
١٩٠٠٠	الى حـ/ المورد ( أو	١٩٠٠٠	الى حـ/ المورد ( أو
	حـ/ النقدية		حـ/ النقدية

٢ - مردودات ومسموحات المشتريات ( مردودات ٢٥٠ جنيه مثلاً ومسموحات ٥٤٠ جنيه ) .

٨٩٠	من حـ/ الموردين	٨٩٠	من حـ/ الموردين
٨٩٠	الى حـ/ مخزون البضائع	٢٥٠	الى حـ/ مردودات المشتريات
		٥٤٠	الى حـ/ مذكورين
			الى حـ/ مذكورين

٣ - تكلفة النقل للداخل ( ٢٥٠ جنيه مثلاً ) :

٢٥٠	من حـ/ مخزون البضائع	٢٥٠	من حـ/ النقل للداخل
٢٥٠	الى حـ/ الموردين (أو حـ/ النقدية	٢٥٠	الى حـ/ الموردين (أو حـ/ النقدية

٤ - سداد مشتريات آجلة واكتساب خصم نقدي ( ٢٠٠٠ جنيه ، ونسبة خصم ٢٢ مثلاً ) :

٢٠٠٠	من حـ/ الموردين	٢٠٠٠	من حـ/ الموردين
١٩٤٠	الى حـ/ مذكورين	١٩٤٠	الى حـ/ مذكورين
٦٠	الى حـ/ مخزون البضائع	٦٠	الى حـ/ مخزون البضائع
			الى حـ/ مخزون البضائع

٥ - سداد مشتريات آجلة بعد مضي فترة استحقاق الخصم النقدي ( ٤٠٠٠ مثلاً ونسبة خصم ٢٢ ) :

٤٠٠٠	من حـ/ الموردين	٤٠٠٠	من حـ/ الموردين
٨٠	الى حـ/ مذكورين	٨٠	الى حـ/ مذكورين
٨٠	الى حـ/ مخزون البضائع	٨٠	الى حـ/ مخزون البضائع
٤٠٠٠	الى حـ/ مخزون البضائع	٤٠٠٠	الى حـ/ مخزون البضائع

٦ - بيع بضائع ( بمبلغ ١٦٥٠٠ جنيه مثلاً وتكلفتها ١١٢٠٠ جنيه ) .

١٦٥٠٠	من حـ/ العملاء (أو النقدية)	١٦٥٠٠	من حـ/ العملاء (أو النقدية)
١٦٥٠٠	الى حـ/ مبيعات البضائع	١٦٥٠٠	الى حـ/ مبيعات البضائع
١١٢٠٠	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة		
١١٢٠٠	الى حـ/ مخزون البضائع		

لا يجرى أى قيود حتى نهاية  
الفترة المحاسبية حيث تتحدد  
تكلفة البضاعة المباعة حيثئذ .

٧ - مردودات ومسموحات المبيعات ( مردودات ٩٠٠ جنيه مثلاً تكلفتها ٤٠٠ جنيه ومسموحات ٤٥٠ جنيه ) .

٩٠٠	من حـ/ مردودات المبيعات	٩٠٠	من حـ/ مردودات المبيعات
٤٥٠	الى حـ/ مسموحات المبيعات	٤٥٠	الى حـ/ مسموحات المبيعات
١٢٥٠	الى حـ/ العملاء (أو النقدية)	١٢٥٠	الى حـ/ العملاء (أو النقدية)
٤٠٠	من حـ/ مخزون البضائع		
٤٠٠	الى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة		

٨ - الخصم المسموح به على المبيعات : لا خلاف بين الطريقتين ( تحصيل ٨٠٠٠ جنيه من العملاء مثلاً بخصم نقدي مسموح به ٢٤٠ ) .

٧٦٨٠	من حـ/ النقدية
٢٢٠	الى حـ/ الخصم المسموح به
٨٠٠٠	الى حـ/ العملاء

٩ - قيود التسوية اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وتحديد رصيد مخزون البضائع في نهاية الفترة : ( يفترض أن مخزون أول الفترة كان ١٥٠٠ )

جنيه كما اتضح من الجرد الفعلي في نهاية الفترة أن مخزون آخر الفترة يبلغ ٣٧٥٠ جنيه ) .

من مذكورين	لا حاجة الى قيود دفترية حيث يمثل
حـ / مردودات المشتريات	٣٥٠
حـ / مسموحات المشتريات	٥٤٠
حـ / الخصم التقدي المكتسب	١٤٠
حـ / تكلفة البضاعة المباعة ( متصم )	١٩٧٢٠
	يرجى منها في نهاية الفترة

الى مذكورين :

حـ / مخزون أول الفترة	١٥٠٠
حـ / مشتريات البضائع	١٩٠٠٠
حـ / النقل للداخل	٢٥٠

من حـ / مخزون آخر الفترة	٣٧٥٠
الى حـ / تكلفة البضاعة المباعة	٣٧٥٠

وعلى ذلك تصبح رصيد تكلفة البضاعة المباعة في نهاية الفترة هو : ١٥٩٧٠ جنيه ( ١٩٧٢٠ جنيه - ٣٧٥٠ جنيه ) .

هذا وتفيد ورقة العمل كثيراً لأغراض إجراء هذه التسويات ، كما سوف يتضح في الفصل القادم .



## أسئلة وحالات وتمارين

على

### الفصل الثامن

أولا : الأسئلة :

السؤال الأول :

اشرح بإختصار كل مما يأتي :

هامش الربح ، الخصم النقدي المكتسب ، الخصم النقدي المفقود ، خصم الكمية المشروط ، بأثر رجعي ، المردودات ، المسموحات ، الخصم التجاري ، النقل للداخل ، النقل للخارج .

السؤال الثاني :

ظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه يمثل رصيد مخزون البضائع ، ولم يتحدد ما إذا كان هذه المخزون يمثل رصيد أول أو آخر الفترة . فما هي الإجراءات الواجب اتباعها في اعتقادك للتحقق من ذلك على وجه التأكيد ؟

السؤال الثالث :

برر بإيجاز خطأ أو صواب كل من العبارات التالية :

( أ ) لا تختلف أسباب رد البضاعة المباعة أو المشتراه عن الأسباب التي يعزى إليها التخفيض في سعر الشراء أو البيع .

( ب ) يمكن معالجة مردودات ومسموحات المبيعات مباشرة في حساب المبيعات دون الحاجة الى تخصيص حساب مستقل لها .

( ج ) يزيد مخزون أول الفترة من البضائع بمقدار المشتريات التي تتم خلال الفترة في ظل طريقة المخزون الدوري .

( د ) في ظل طريقة المخزون المستمر يجرى قيد تسوية بعد كل عملية بيع لتحديد تكلفة البضاعة المباعة ، بينما ليس من الضروري أن تتحدد تكلفة المردودات بعد

- كل عملية رد بضاعة سبق بيعها .
- (هـ) يعتبر حساب النقل للداخل من بنود الأصول ، بينما يعتبر حساب النقل للخارج من بنود المصروفات .
- (و) تختلف طريقة معالجة الخصم المسموح به فى ظل طريقة المخزون الدورى عنها فى ظل طريقة المخزون المستمر .
- (ز) لا تختلف الحسابات التى تظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات فى ظل طريقتى المخزون الدورى والمستمر .
- (ح) فى ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد ما يدعو الى إجراء جرد فعلى لعناصر المخزون للتأكد من وجودها .
- (ط) لا يمكن لشركة واحدة أن تستخدم طريقتى المخزون الدورى والمستمر فى آن واحد .
- (ى) لا تختلف إجراءات تسجيل المبيعات فى ظل طريقتى المخزون الدورى والمستمر ، ويقتصر الاختلاف على تسجيل المشتريات .
- (ك) تستخدم طريقة المخزون الدورى لعناصر المخزون قليلة العدد وغالية الثمن على عكس طريقة المخزون المستمر .
- (ل) يتحول مخزون أول الفترة والمشتريات خلال الفترة الى مصروفات فى نهاية الفترة باقفالها فى الحساب الختامى فى ظل طريقة المخزون الدورى ، وذلك على عكس الحال فى المخزون المستمر فإن رصيد مخزون البضائع فى آخر الفترة يظهر فى الميزانية العمومية كأصل متداول ولا يتم اقفاله .
- (م) يمكن حساب صافى المشتريات بالمعادلة التالية :
- صافى المشتريات = مخزون نهاية الفترة + تكلفة البضاعة المباعة - مخزون بداية الفترة + اجمالى المشتريات - مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب .

#### السؤال الرابع :

قم بتحديد اثار كل من الأحداث التالية على كل من : تكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح ، صافى الربح .

- (أ) اعتبار مردودات المشتريات على أنها مبيعات .
- (ب) عدم تخصيص حساب مستقل لمردودات المبيعات وتخفيضها مباشرة من المبيعات .
- (ج) إثبات البضاعة المرتدة من العملاء على أساس أنها مشتريات .
- (د) سقط سهواً تسجيل مشتريات آجلة بمبلغ ١٢٣٠٠ جنيه .
- (هـ) المغالاة في تقدير تكلفة مخزون نهاية الفترة عن التكلفة الفعلية .
- (و) تسجيل تكلفة النقل للداخل على اعتبار أنها مصروفات نقل للخارج .
- (ز) تسجيل المشتريات بأسعار الشراء الآجل والاقتصار على إثبات الخصم النقدي المكتسب فعلاً دون الخصم النقدي المفقود .
- (ح) المغالاة في تقدير تكلفة مخزون بداية الفترة عن التكلفة الفعلية لها .
- (ط) خصم مصاريف النقل للخارج من إجمالي المبيعات في حساب المتاجرة .
- (ي) ائصال رصيد حساب تكلفة النقل للداخل في حساب الأرباح والخسائر .
- (ك) اعتبار مرتبات عمال البيع والتوزيع من المصاريف الإدارية والتمويلية .

### ثانياً : الحالات :

برر خطأ أو صواب كل اجابة من الاجابات المعطاه لكل حالة من الحالات التالية :

#### الحالة الأولى :

- إذا كانت تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة ٩٨٥٠٠ جنيه في الوقت الذي بلغ فيه مخزون بداية الفترة ١٢٣٠٠ جنيه ومخزون نهاية الفترة ٢٣٢٠٠ جنيه فإن :
- (أ) صافي المشتريات لا بد وأن يكون ١٠٩٤٠٠ جنيه .
- (ب) تكلفة البضاعة المتاحة للبيع يجب أن تساوى ١١٠٨٠٠ جنيه .
- (ج) تكلفة البضاعة المباعة تكون اكبر من صافي المشتريات بمقدار ١٠٩٠٠ جنيه .
- (د) كل ما سبق . (هـ) لا شيء مما سبق .

#### الحالة الثانية :

- إذا بلغت المبيعات النقدية ٢٨٠٠٠٠ جنيه والآجلة ٣٤٠٠٠٠٠ جنيه عن العام، وبلغت جملة المردودات المدينة بسعر البيع ٣١٠٠٠ جنيه وبالتكلفة ٢٠٠٠٠ جنيه وبلغت جملة المسموحات المدينة ١١٠٠٠ جنيه والخصم النقدي المدين ٨٠٠٠ جنيه والخصم النقد المفقود ٥٠٠٠ جنيه فإن :

- (أ) يبلغ صافي المبيعات عن العام ٥٧٠٠٠٠٠ جنيه .  
(ب) يزداد المخزون بتكلفة مردودات المبيعات ولكنه لا يتأثر بمسوحات المبيعات .  
(ج) الخصم النقدي المدين هو خصم مسموح به للعملاء لدفعهم للسداد المبكر ، بينما الخصم النقدي المفقود هو خصم كان من الممكن اكتسابه من الموردين ولكنه فقد للسداد بعد فوات ميعاد اكتسابه .

(د) كل ما تقدم . (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة الثالثة :

إذا بلغ رصيد المخزون في بداية الفترة ٣٤٠٠٠ جنيه وبلغت جملة المشتريات النقدية والآجلة خلال الفترة ٣٨٨٠٠٠ جنيه وبلغت تكلفة النقل للداخل ٦٠٠٠ جنيه وبلغت مردودات ومسوحات المشتريات ١٩٠٠٠ جنيه وبلغ الخصم النقدي المكتسب فعلاً ٧٠٠٠ جنيه والخصم النقدي المفقود ٢٠٠٠ جنيه ، وبلغت تكلفة مردودات المبيعات خلال العام ١٢٠٠٠ جنيه ، وبلغ رصيد حساب المخزون في نهاية الفترة ٤٠٠٠٠ جنيه ، فإن :

(أ) حساب المخزون يكون قد جعل مديناً بالمشتريات والنقل للداخل وتكلفة مردودات المبيعات وجعل دائناً بمردودات ومسوحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب فعلاً والمفقود وتكلفة البضاعة المباعة .

(ب) تبلغ تكلفة البضاعة المباعة فعلاً عن العام مبلغ ٣٦٠٠٠٠ جنيه .

(ج) ما لم توجد مردودات مبيعات لبلغت تكلفة البضاعة المباعة مبلغ ٣٧٢٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم . (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة الرابعة :

بلغ صافي المشتريات ٥٦٢٠٠٠ جنيه عن الفترة وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٥٧٢٠٠٠ جنيه عن الفترة ، وعند الجرد في نهاية الفترة وجد أن مخزون آخر الفترة تبلغ عدد وحداته ٢٠٠٠ وحدة ويترتب على ذلك أن :

(أ) نقص تكلفة مخزون آخر الفترة عن تكلفة مخزون أول الفترة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .

(ب) لو كانت تكلفة الوحدة من مخزون آخر الفترة ٥ جنيه لكانت تكلفة البضاعة

المتاحة ٥٨٢٠٠٠ جنيه .



(ج) لو كانت تكلفة البضاعة المتاحة ٥٨٢٠٠٠ جنيه لبلغ مخزون أول الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم . (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة الخامسة :

تم شراء بضاعة بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه تسليم البائع بشروط ٢/٣ ، ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم . وقد بلغت تكلفة النقل ٦٠٠٠ جنيه . وقد تم سداد تكلفة النقل فحسباً ، كما تم سداد نصف قيمة البضاعة في موعد اكتساب الخصم . ويترتب على ذلك في ظل نظام المخزون المستمر :

(أ) أن صافي ما يجعل به حساب البضاعة مدينياً بعد السداد الكامل يبلغ ١٢٢٤٠٠ جنيه حيث يجعل مدينياً بمبلغ ١٢٦٠٠٠ جنيه ودائياً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه .

(ب) أنه يترتب على هذه العملية خسائر فعلية تؤدي إلى نقص أرباح الفترة بمبلغ ١٨٠٠ جنيه .

(ج) لو كان النظام المتبع هو نظام المخزون الدوري لجعل حساب الخصم النقدي المفقود مدينياً بمبلغ ١٨٠٠ جنيه وحساب الخصم النقدي المكتسب دائياً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم . (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة السادسة :

قامت منشأة السلام بشراء بضاعة من منشأة الجلاء تسليم البائع وبلغت تكلفة النقل ٦٠٠٠ جنيه كما قامت منشأة السلام بشراء بضاعة من منشأة الرجاء تسليم المشتري وبلغت تكلفة النقل ٦٠٠٠ جنيه أيضاً . ويترتب على ذلك :

(أ) يعتبر المبلغ الأول بمثابة تكلفة نقل للداخل يضاف إلى تكلفة البضاعة المشتراة وتحمله المشتري .

(ب) يعتبر المبلغ الثاني بمثابة مصاريف نقل للخارج وتعتبر من بنود المصاريف البيع وتحمله البائع وعادة ما يكون سعر البيع قد تضمنه في صورة ضمنية .

(ج) يتوقف إعتبار تكلفة النقل بمثابة تكلفة أو مصاريف على حسب شروط التسليم ، وهي إذا تحملها المشتري تعتبر تكلفة وإذا تحملها البائع تعتبر مصروفات .

(د) كل ما تقدم (هـ) لا شيء مما تقدم .

#### الحالة السابعة :

إذا كان نصف مشتريات منشأة ما آجلة بشروط ٤٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم وكانت تسدد في موعد اكتساب الخصم وكان نصف مبيعات نفس المنشأة آجلة وبنفس الشروط وكان كل العملاء يقومون بالسداد في موعد اكتساب الخصم ، فإنه :

(أ) تساوى قيمة الخصم النقدي المكتسب مع قيمة الخصم النقدي المسموح به إذا كانت قيمة المشتريات الآجلة تساوى قيمة المبيعات الآجلة .

(ب) ما دام هامش الربح موجباً ولم يحدث تراكم في المخزون فإن قيمة الخصم المسموح به يلزم أن تزيد عن قيمة الخصم النقدي المكتسب .

(ج) إذا كانت البضاعة التي يتم شرائها بمبلغ ١٠٠ جنيه يتم بيعها بمبلغ ١٥٠ جنيه ولم يختلف مخزون أول الفترة عن مخزون آخر الفترة فإن قيمة الخصم النقدي المسموح به تبلغ ١٥٠٪ من قيمة الخصم النقدي المكتسب .

(د) كل ما تقدم . (هـ) لا شيء مما تقدم .

#### ثالثاً التمارين :

##### التمرين الأول :

إليك بعض المعاملات التي تمت بين شركة الهدى وشركة النجاح التجاريتين خلال أسبوعين :

١٤ مايو قامت شركة الهدى بشراء بضاعة على الحساب من شركة النجاح بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع بشروط ٣٪ ٨ أيام ، صافى ٢٥ يوم . وقد قامت شركة النجاح بسداد تكلفة النقل بالنيابة عن شركة الهدى ، والبالغ قدرها ٢٤٠٠ جنيه .

١٥ مايو سددت شركة الهدى لشركة النجاح تكلفة نقل البضاعة المشتراة في اليوم السابق .

٢٠ مايو اشترت شركة الهدى من شركة النجاح بضاعة على الحساب بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه تسليم محل المشتري بنفس الشروط السابقة ، وقامت شركة الهدى بسداد مشتريات يوم ١٤/٥ .

٢٢ مايو قامت شركة الهدى بشراء بضاعة من شركة النجاح يبلغ سعرها طبقاً لقوائم الأسعار ٦٠٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ٨٪ ، ٤٪ على التوالى وبشروط ٢٪ / ١٠ أيام صافى ٦٠ يوم ، تسليم محل المشتري .

٢٣ مايو ردت شركة الهدى لشركة النجاح بضاعة قيمتها ٩٠٠٠ جنيه من مشتريات يوم ٢٠ / ٥ كما طلبت السماح بتخفيض سعر باقى البضاعة المشتراة فى نفس اليوم بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه نظراً لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل وقد وافقت شركة النجاح على منح التخفيض المطلوب .

٢٥ مايو طلبت شركة النجاح من شركة الهدى إسترداد بعض البضائع التى تم إرسالها إليها فى يوم ٢٢ / ٥ والبالغ سعرها طبقاً لقوائم الأسعار ٣٠٠٠٠ جنيه ذلك لأنها كانت تخص عميل آخر مقابل إرسال بضائع بدلاً منها بنفس القيمة دون خصم تجارى بشروط : ٢٪ / ٧ أيام ، صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل البائع .

٢٧ مايو وافقت شركة الهدى على طلب شركة النجاح ورددت البضائع المطلوب إستردادها وسددت مصاريف النقل بالنيابة عن شركة النجاح والبالغ قدرها ١٩٦٠ جنيه . كما تسلمت البضاعة البديلة ، وبلغت مصاريف النقل المستحقة عليها ٢٤٤٠ جنيه . وفى نفس اليوم تم سداد مشتريات يوم ٢٠ / ٥ .

#### المطلوب :

- ١ - بفرض أن كل من الشركتين تستخدمان طريقة المخزون الدورى ، قم بتسجيل العمليات السابقة فى دفاتر كل منهما .
- ٢ - بفرض أن سعر البيع النهائى يتحدد فى شركة النجاح على أساس التكلفة + ٢٥٪ من التكلفة وأن كل من الشركتين تتبعان طريقة المخزون المستمر قم بتسجيل العمليات السابقة فى دفاتر كل منهما ( سعر البيع النهائى هو السعر الذى يتحمله العميل فى فواتير البيع بعد إستبعاد الخصم التجارى ) .

#### التمرين الثانى :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها شركة عبد الحميد التجارية خلال

شهر ديسمبر .

٣ ديسمبر تكونت الشركة برأس مال قدره ٨٠٠٠٠ جنيه عبارة عن بضاعة

١٦٤٠٠ جنيه ، أثاث وتركيبات ٣٢٠٠ جنيه ، سيارات بيع وتوزيع ٤٤٠٠ جنيه ، والباقي نقداً .

٦ ديسمبر إشتريت بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل البائع . وبلغت تكلفة النقل المسددة نقداً ١٠٠ جنيه .

٨ ديسمبر باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ٧٠٠ جنيه بمبلغ ١٠٠٠ جنيه نقداً ، كما باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ١٤٠٠ جنيه بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه على الحساب بشروط ٣٪ ٢٠ يوم ، صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل المشتري وبلغت مصاريف نقل المبيعات الآجلة ٩٠ جنيه .

١٠ ديسمبر إشتريت بضاعة تبلغ قيمتها طبقاً لقوائم الأسعار ١٢٠٠٠ بخخصم تجارى ١٠٪ ، ٥٪ ، على التوالى وبشروط ٣٪ ٢٠ يوم ، صافى ٣٠ يوم تسليم محل المشتري .

١٤ ديسمبر قامت بسداد مشتريات يوم ١٢/٦ نقداً .

١٨ ديسمبر بلغت مبيعات البضاعة ١٤٤٠٠ جنيه على الحساب بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم تسليم محل البائع . وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ١٠٢٠٠ جنيه . وقد قامت الشركة بسداد مصاريف النقل لحساب المشتري والبالغ قدرها ١٧٨ جنيه .

٢٢ ديسمبر حصلت قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/٨ ، وبلغت المردودات من مبيعات يوم ١٢/٨ ٢٤٠٠ جنيه ، قدرت تكلفتها بمبلغ ١٦٠٠ جنيه .

٢٨ ديسمبر ردت بضاعة من مشتريات يوم ١٢/١٠ تبلغ قيمتها فى قوائم الأسعار ٤٠٠٠ جنيه وحصلت على تخفيض إضافى فى سعر ما احتفظت به من مشتريات نفس اليوم بمبلغ ٣٠٣٢ جنيه وسددت حساب المورد من مشتريات ذلك اليوم .

٣٠ ديسمبر حصلت الشركة قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/١٨ .

### المطلوب :

١ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات هذه العمليات مقارنة فى ظل كل من طريقتى المخزون المستمر ، والمخزون الدورى .



٢ - تصوير الحسابات اللازمة في ظل طريقة المخزون الدورى ، وإعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر وحساب المخزون في ظل طريقة المخزون المستمر .

٣ - إعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر ، وتصوير حساب المتاجرة عن الشهر .

### التمرين الثالث :

تكونت شركة عبد الوهاب التجارية في ١٩٩٣/٧/١ برأس مال نقدي قدره ٥٠٠٠٠ جنيه ومخزون بضائع تبلغ تكلفته ١٤٠٠٠ جنيه ، وأثاث وتركيبات تبلغ تكلفته ١١٠٠٠ جنيه ، قام عبد الوهاب بتقديمها جميعاً للشركة في ذلك التاريخ .

٢ يوليو قامت الشركة بشراء بضائع بمبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه نقداً تسليم محل البائع ، وحصلت على خصم نقدي قدره ٢٪ من المبلغ السابق ، وبلغت تكلفة النقل المستحق ١٠٥٠ جنيه .

٥ يوليو باعت الشركة بضائع نقداً بمبلغ ١١٥٠٠ جنيه ، وعلى الحساب بمبلغ ٢٦٠٠٠ جنيه . وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٢٥٠٠٠ جنيه ، بشروط بيع ٣٪ ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم .

٩ يوليو بلغت المردودات من مبيعات يوم ٧/٥ النقدية ١٥٠٠ جنيه ، كما سمحت الشركة لبعض العملاء بتخفيضات في السعر قدرها ١٠٠٠ جنيه على المبيعات الآجلة ، وقدرت تكلفة البضاعة المرتدة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه .

١٢ يوليو قامت الشركة بشراء بضائع على الحساب بمبلغ ١٨٥٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم ، تسليم محل المشتري .

١٤ يوليو حصلت الشركة من مبيعات يوم ٧/٥ الآجلة ما يوازى مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، وسددت تكلفة النقل المستحقة منذ ٧/٢ .

١٧ يوليو ردت الشركة من مشتريات ٧/١٢ ما قيمته ٣٥٠٠ جنيه للموردين وسددت ما يوازى ٧٥٠٠ جنيه من رصيد الموردين من تحت حساب مشتريات نفس اليوم .

٢٢ يوليو باعت الشركة نقداً بضائع تبلغ قيمتها طبقاً لقائمة أسعار البيع ٢٢٥٠٠ جنيه بخصم تجارى ١٢٪ ، وباعت على الحساب بضائع بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه

بشروط ١٢ ٥ أيام ، صافى ٣٠ يوم .  
٢٣ يوليو وقد حصلت الشركة مبلغ ٧٥٠٠ جنيه من المبيعات الآجلة ليوم ٧/٥ وقد بلغت تكلفة البضاعة المباعة ليوم ٧/٢٢ مبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه .  
٢٥ يوليو سددت الشركة حسابات الموردين عن يوم ٧/١٢ .  
٣٠ يوليو سددت الشركة إيجار المكان الذى تشغله عن الشهر بمبلغ ١٨٠٠ جنيه ، كما بلغت مصاريف الدعاية والاعلان المستحقة عن الشهر ٢٢٥ جنيه وأجور ومرتبات عمال وموظفى إدارة البيع والتوزيع المسددة عن الشهر ٧٢٥ جنيه ، والمياه والإنارة المستحقة عن الشهر ٦٥ جنيه ، وحصلت من العملاء من مبيعات يوم ٧/٢٢ مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .

#### المطلوب :

- ١ - بفرض أن الشركة تستخدم طريقة المخزون المستمر ، قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .
- ٢ - قم بتحديد مجمل الربح عن الشهر .
- ٣ - بفرض أن الشركة تتبع طريقة المخزون الدورى ، قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .
- ٤ - قم بحساب تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر من واقع المطلوب السابق وكذلك حساب صافى المبيعات ، إذا كان مخزون آخر الشهر من البضائع كما حصلت عليه فى المطلوب الأول .



## الفصل التاسع

في

# ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في المشروعات التجارية

### ١ - المقدمة وخطة الفصل:

لقد بينا في الفصل السابق الإجراءات المحاسبية المتعلقة بعمليات شراء وبيع البضاعة في المشروعات التجارية، كما عرضنا قياس مجمل الربح المحاسبي. هذا ولا تقتصر عمليات المشروعات التجارية على مجرد شراء وبيع البضاعة فقط ولكن هناك العديد من بنود الإيرادات والمصروفات الأخرى التي تقوم بها هذه المشروعات ولا تخرج المعالجة المحاسبية لهذه البنود عما سبق ذكره في الفصول المتقدمة من هذا الكتاب.

ولمزيد من التوضيح وإستكمالاً للدورة المحاسبية في المشروعات التجارية خصصنا هذا الفصل لشرح بنود الإيرادات والمصروفات الأخرى بخلاف المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة وذلك من خلال استخدام ورقة العمل الملانمة لذلك. كما سوف نوضح في هذا الفصل أيضاً كيفية تحديد وقياس نتائج الأعمال في المشروعات التجارية وتصوير مركزها المالي (الميزانية العمومية).

### ٢ - مصادر الإيرادات والمصروفات في المشروعات التجارية:

لما كانت المشروعات التجارية تهدف أساساً إلى تحقيق الأرباح عن طريق شراء البضاعة وتخزينها ثم إعادة بيعها بالحالة التي هي عليها، فإن المصدر الأساسي لتحقيق الإيرادات في هذه المشروعات يأتي من عمليات بيع البضاعة إلى العملاء وهي تمثل الجزء الأكبر والأهم من جملة إيرادات المشروعات التجارية. ويطلق على الإيرادات الناتجة عن المصدر أو المصادر الرئيسية لإيرادات المشروع "إيرادات العمليات"، بينما تسمى الإيرادات الفرعية الأخرى التي تنتج عن عمليات عرضية وغير رئيسية في نشاط المشروع "الإيرادات المتنوعة". هذا وتمثل المبيعات إيرادات العمليات في المشروعات التجارية البحتة، بينما تنطوي الإيرادات المتنوعة على ما يحصل عليه المشروع من إيرادات بخلاف المبيعات. ومثال ذلك القوائد الدائنة والإيجار الدائن والأرباح الناتجة عن بيع أصول ثابتة والعمولات التي يحصل عليها المشروع من الغير والهبات والتبرعات التي ترد إلى المشروع وما شابه ذلك



من المصادر العرضية غير المستمرة للإيرادات، والتي تمثل في مجموعها جزءاً بسيطاً نسبياً من الإيرادات الكلية للمشروع.

أما بالنسبة للمصروفات في المشروعات التجارية فهي تنقسم إلى عدة أقسام كالآتي:

١ - تكلفة البضاعة المباعة: وهي عادة تمثل الجزء الأكبر من مصروفات المشروعات التجارية وقد سبق التعرض لها بالتفصيل في الفصل السابق.

٢ - المصاريف البيعية: وتتطوي على كل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات بخلاف تكلفة البضاعة المباعة. فهي تتضمن مرتبات وأجور موظفي وعمال البيع والتوزيع، عمولات البيع والتوزيع، مصاريف إنتقال عمال البيع والتوزيع، إيجار معارض ومكاتب ومحلات البيع والتوزيع، نقل المبيعات للعملاء، مصاريف الدعاية والإعلان، مصاريف التأمين، وكل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات أخرى.

٣ - المصاريف الإدارية والتمويلية: وتشتمل على المصروفات التي تتعلق بإدارة عمليات المشروع ككل مثل مرتبات المديرين، إهلاك أثاث الإدارة، المياه والإنارة المستخدمة في الإدارة، أجور ومرتبات عمال وموظفي الإدارة، الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة، إيجار مبنى الإدارة والأهلاك الخاص به، الديون المعدومة، الفوائد المدينة، وكل المصروفات التي لا تعتبر من قبيل مصروفات البيع والتوزيع.

هذا ويتم مقابلة تكلفة المبيعات بالمبيعات في حساب المتاجرة لتحديد مجمل الربح كما سبق وأوضحنا في الفصل السابق. أما مصروفات البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية والتمويلية (يطلق على الأخيرة في بعض الأحيان المصروفات العمومية) فيتم مقابلتها مع مجمل الربح والإيرادات المتنوعة فيما يسمى بحساب الأرباح والخسائر لأغراض تحديد صافي الربح (أو الخسارة) عن الفترة المحاسبية. وبمعنى آخر فإن الحساب الختامي الذي سبق أن عرضناه فيما تقدم ينقسم في الواقع إلى حسابين هما حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر.

٣ - ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية في المشروعات التجارية:

نستعرض في هذا البند كيفية اعداد ورقة العمل واعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر في مشروع تجاري. وفي هذا الصدد سوف

نفترض أن المشروع يتبع طريقة المخزون الدوري، ذلك لأن طريقة المخزون المستمر في هذا المجال تكون أكثر سهولة ولا شك. ولتوضيح ذلك سوف نفترض المثال التالي:

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ كما تتعكس في ميزان المراجعة قبل التسويات لشركة الشروق التجارية في ١٢/٣١/١٩٩٥ والقيمة بالجنيه: أراضي ٥٠٠٠٠، مباني ٨٠٠٠٠، مخصص املاك مباني ٣٠٠٠٠، أثاث وتركيبات ١٨٧٥٠، مخصص املاك أثاث وتركيبات ٢٧٥٠، سيارات توزيع ٦٥٠٠٠، مخصص املاك سيارات ١٥٠٠٠، مواد ومهمات ٣٤٠٠، مخزون البضائع في ١/١ ٥٤٥٠٠، عملاء ٤٣٥٠٠، مخصص ديون مشكوك فيها ٣٥٠٠، أوراق قبض ١٤٠٠٠، أوراق دفع ٨٠٠٠، نقدية بالبنك والخزينة ٩٨٤٠٠، رأس المال ٢، أرباح محجوزة ١٥٠٠٠، موردين ٢٣٠٠٠، دائنون ٨٠٠٠، أجور مستحقة ١٥٠٠، إيجار مقدم ١٢٠٠٠، مشتريات ١١١٥٠، مردودات مبيعات ٢١٠٢٥٠، مردودات ومسموحات مشتريات ١١١٥٠، مردودات ومسموحات مبيعات ٥٢٥٠، خصم نقدي مسموح به ٢٠٠٠، خصم نقدي مكتسب ٣٠٠٠، خصم نقدي مفقود على المشتريات الأجلة ١٨٥٠، نقل للداخل ٨٣٠٠، مصاريف نقل للخارج ٢٥٠٠، أجور ومرتبات عمال البيع ١٥٦٠٠، أجور ومرتبات ادارية ٥٤٠٠، عمولات بيع وتوزيع ٢٥٠٠، مصاريف دعايا واعلان ٢٤٠٠، تأمين ضد الحريق ٨٥٠.

وبفرض أنه في نهاية الفترة قد اتاحت لنا البيانات التالية:

- ١ - يبلغ الاملاك السنوي: للمباني ١٠٠٠٠ جنيه، وللأثاث ٥٢٥٠ جنيه، وللسيارات ٧٥٠٠ جنيه.
- ٢ - ترغب الشركة في زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ١٥٠٠ جنيه.
- ٣ - بلغت المواد والمهمات المستخدمة في عمليات البيع ٢٠٠٠ جنيه.
- ٤ - الإيجار المقدم تم سداؤه في ١/١ ليطفي ٤ سنوات من ذلك التاريخ ويخص ادارة البيع والتوزيع ٨٠٪ والباقي يخص الادارة العامة بالاضافة إلى المباني المملوكة.
- ٥ - الأجور المستحقة ما كان مستحقاً حتى نهاية العام الماضي ١٩٩٤ وقد سدد خلال العام ١٩٩٥ وجعل به حساب الأجور والمرتبات البيعية مديناً عند السداد.
- ٦ - تبين من الجرد الفعلي لمخازن البضاعة أن تكلفة البضاعة الموجودة فعلاً في نهاية ١٩٩٥ تبلغ ١٨٢٠٠ جنيه.

استناداً إلى هذه البيانات والمعلومات يمكننا أولاً القيام بأعداد ميزان المراجعة قبل التسويات، من واقع أرصدة حسابات الأستاذ قبل إجراء التسويات، ثم نتناول بعض بنوده بالتعليق لتوضيح مفهوم الأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة وعلاقة بعض الأرصدة ببعض الآخر التي سوف نطلق عليها الأرصدة المتلازمة. ونقوم بعد ذلك بأعداد ورقة العمل وأجراء قيود التسويات وقيود الاقفال لحسابات الإيرادات والمصروفات وننتهي بأعداد الحسابات الختامية.

شركة الشروق التجارية  
ميزان المراجعة في ١٩٩٥/١٢/٣١

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	بيان	ملاحظات
٥٠٠٠٠		أراضي	
٨٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	مباني ومخصص املاك	الاملاك السنوي ١٠٠٠٠٠ جنيه
١٨٧٥٠	٢٧٥٠	اثاث وتركيبات ومخصص املاك	الاملاك السنوي ٥٢٥٠٠ جنيه
٦٥٠٠٠	١٥٠٠٠	سيارات التوزيع ومخصص املاك	الاملاك السنوي ٧٥٠٠٠ جنيه
٣٤٠٠		مواد ومهمات	المستخدم ٢٠٠٠٠ جنيه
٥٤٥٠٠		مخزون النضج في ١/١	
٤٣٥٠٠	٣٥٠٠	عملاء ومخصص ثيرون مشكوك فيها	برغب في زيادة المخصص بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه
	٨٠٠٠	أوراق قرض وأوراق دفع	
٩٨٤٠٠		نقدية بالبنك والخزينة	
	٢٦٥٩٥٠	رأس المال	متنم حسابي لجانب الميزان
	١٥٠٠٠	أرباح محصورة	
	٢٣٠٠٠	موردين	
	٨٠٠٠	دائنين	
	١٥٠٠	أحور مستحقة	سددت وحملت للأحور البيعية
١٢٠٠٠		أيجار مقدم	يغطي أربع سنوات و ٨٠٪
١١٠٨٥٠	٢١٠٢٥٠	مشتريات ومبيعات	نوعي
٥٢٥٠	١١١٥٠	مردودات ومسموحات	
٢٠٠٠	٣٠٠٠	خصم نقدي	
١٨٥٠		خصم نقدي مفقود	
٨٣٠٠		نقل للداخل	
٢٥٠٠		مصاريف نقل للخارج	
١٥٦٠٠		أحور ومرتبآت عمل البيع	
٥٤٠٠		أحور ومرتبآت ادارية	
٢٥٠٠		عمولات بيع وتوزيع	
٢٤٠٠		مصاريف دعيا و اعلان	
٩٠٠		تأمين ضد الحريق	
٥٩٧١٠٠	٥٩٧١٠٠		

كما هو ملاحظ فقد أضفنا خانة للملاحظات في ميزان المراجعة تدون فيها التسويات اللازمة لأرصدة الحسابات التي تستوجب اجراء تسويات حتى يمكن متابعة هذه التسويات دون أن نسهو على البعض منها. وقد استقينا هذه التسويات من المعلومات التي يتم تجميعها في نهاية الفترة المحاسبية لغرض اجراء التسويات (وهي معطاه في مثالنا الجاري).

هذا كما تعمدنا عدم تخصيص سطر مستقل لرصيد كل حساب من الحسابات، ولكن يمكن أن تظهر حسابين على نفس السطر عند اعداد ميزان المراجعة وهذا يتطلب ضرورة وجود علاقة بينهما مع اختلاف طبيعة رصيد كل منهما. فمثلاً نجد أن المباني ومخصص اهلاك المباني تم وضعهما على نفس السطر لأنهما حسابين متلازمين من ناحية ومن ناحية أخرى رصيد المباني مدين بينما رصيد مخصص الاهلاك دائن. ومعنى ذلك أنه لا يمكن وضع رصيد حسابين ذات طبيعة واحدة على نفس السطر والعملاء ومخصص ديون مشكوك فيها على نفس السطر. وهكذا نجد أن رصيد الأصول مديناً بطبيعته أما رصيد المخصصات فهو رصيداً دائناً لأنه حساباً مضاداً لحسابات الأصول Contra Asset Account.

ومن قراءة الميزان نجد أيضاً أننا وضعنا المشتريات والمبيعات على سطر واحد لاختلاف طبيعة كل منهما فالمشتريات من حسابات الأصول وبالتالي فهي مدينة بطبيعتها أما المبيعات فهي من حسابات الايرادات التي تكون دائنة بطبيعتها. كما خصصنا سطر للمردودات والمسموحات ووضعنا لهما قيمتين أحدهما مدين ويعبر عن مردودات ومسموحات المبيعات باعتبارها حساباً عكسياً لحساب المبيعات والثاني دائن ويعبر عن مردودات ومسموحات المشتريات باعتبارها حساباً عكسياً لحساب المشتريات.

وما يسري على المردودات والمسموحات يسري على الخصم النقدي حيث خصصنا سطر له والمبلغ المقابل له في الجانب المدين يعني أنه خصم نقدي مسموح به الذي أدى إلى نقص قيمة المبيعات وبالتالي فهو حساب معاكس لحساب المبيعات، كما أن المبلغ المقابل في الجانب الدائن يعني أنه خصم نقدي مكتسب الذي يؤدي إلى تخفيض تكلفة المشتريات وبالتالي يصبح حساب عكسي لحساب المشتريات. ومعنى ذلك أنه يكفي للتعرف على كونها خصم نقدي مكتسب أو خصم نقدي مسموح به أن نحدد طبيعة الرصيد المقابل، فإن كان رصيداً مديناً يكون خصم مسموح به أما إذا كان رصيداً دائناً فيكون خصم مكتسب.

### ١-٣ ورقة العمل واجراء التسويات:

من واقع ميزان المراجعة قبل التسويات وبيان العمليات المستمرة واجبة التسوية يمكن اعداد ورقة العمل على النحو التالي:



شركة

ورقة العمل عن السنة

التسويات		ميزان المراجعة قبل التسويات		
دائن	مدين	دائن	مدين	
			٥.٠٠٠	أراضي
			٨.٠٠٠	مباني
(١) ١.٠٠٠		٣.٠٠٠		مخصص أملاك مباني
(٢) ٥٢٥٠			١٨٧٥٠	أثاث وتركيبات
(٣) ٧٥٠٠		٢٧٥٠		مخصص أملاك أثاث وتركيبات
(٤) ٢.٠٠٠			٦٥.٠٠٠	سيارات التوزيع
(٨) ٥٤٥٠٠		١٥.٠٠٠		مخصص أملاك السيارات
(٥) ١٥٠٠			٣٤٠٠	مواد ومهمات
			٥٤٥٠٠	مخزون البضائع في ١/١
			٤٣٥٠٠	عملاء
		٣٥٠٠		مخصص ديون مشكوك فيها
			١٤.٠٠٠	أوراق قبض
		٨.٠٠٠		أوراق دفع
			٩٨٤٠٠	نقدية بالبنك والخزينة
		٢٦٥٩٥٠		رأس المال
		١٥.٠٠٠		أرباح محجوزة
		٢٣.٠٠٠		موردين
		٨.٠٠٠		دائنون
	(٦) ١٥٠٠	١٥٠٠		أجور مستحقة
(٧) ٣.٠٠٠			١٢.٠٠٠	أيجار مقدم
(٨) ١١.٨٥٠			١١.٨٥٠	مشتريات
		٢١.٢٥٠		مبيعات
			٥٢٥٠	مردودات ومسموحات مبيعات
	(٩) ١١١٥٠	١١١٥٠		مردودات ومسموحات مشتريات
			٢.٠٠٠	خصم نقدي مسموح به
	(٩) ٣.٠٠٠	٣.٠٠٠		خصم نقدي مكتسب
			١٨٥٠	خصم نقدي مفقود
(٨) ٨٣.٠٠			٨٣.٠٠	نقل للداخل
			٢٥.٠٠	مصاريف نقل للخارج
(٦) ١٥.٠٠			١٥٦.٠٠	أجور ومرتبات عمال البيع
			٥٤.٠٠	أجور ومرتبات إدارية
			٢٥.٠٠	عمولات بيع وتوزيع
			٢٤.٠٠	مصاريف دعاية وإعلان
			٩.٠٠	تأمين ضد الحريق
		٥٩٧١.٠٠	٥٩٧١.٠٠	
(١) ١.٠٠٠				مصرفات أملاك المباني
(٢) ٥٢٥٠				مصرفات أملاك الأثاث والتركيبات
(٣) ٧٥٠٠				مصرفات أملاك سيارات التوزيع
(٤) ٢.٠٠٠				مواد ومهمات مستحقة
(٥) ١٥٠٠				ديون مشكوك فيها
				مصرفات إيجار:
(٧) ٢٤.٠٠				بيعي ٨٠٪ × ٣.٠٠٠
(٧) ٦.٠٠				إداري ٢٠٪ × ٣.٠٠٠
(٩) ١٤١٥.٠٠	(٨) ١٧٣٦٥.٠٠			تكلفة بضاعة مبيعة
(١٠) ١٨٢.٠٠	(١٠) ١٨٢.٠٠			
٢٣٦٧٥.٠٠	٢٣٦٧٥.٠٠			مخزون البضائع في ١٩٩٥/١٢/٣١
				صافي ربح العام

الشروق التجارية

المالية المنتهية في ١٩٩٥/١٢/٣١

ميزان المراجعة بعد التسويات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
مدین	دائن	مصرفات	ايرادات	اصول	خصوم
٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠	
٨٠٠٠٠				٨٠٠٠٠	
	٤٠٠٠٠			١٨٧٥٠	٤٠٠٠٠
١٨٧٥٠					٨٠٠٠
	٨٠٠٠			٦٥٠٠٠	
٦٥٠٠٠					٢٢٥٠٠
	٢٢٥٠٠			١٤٠٠	
١٤٠٠				٤٣٥٠٠	
صفر					٥٠٠٠
٤٣٥٠٠				١٤٠٠٠	
	٥٠٠٠				٨٠٠٠
١٤٠٠٠				٩٨٤٠٠	
	٨٠٠٠				٢٦٥٩٥٠
٩٨٤٠٠					١٥٠٠٠
	٢٦٥٩٥٠				٢٣٠٠٠
	١٥٠٠٠				٨٠٠٠
	٢٣٠٠٠				
	٨٠٠٠				
	صفر			٩٠٠٠	
٩٠٠٠			٢١٠٢٥٠		
صفر	٢١٠٢٥٠				
		٥٢٥٠			
٥٢٥٠					
	صفر	٢٠٠٠			
٢٠٠٠					
	صفر	١٨٥٠			
١٨٥٠					
صفر		٢٥٠٠			
٢٥٠٠		١٤١٠٠			
١٤١٠٠		٥٤٠٠			
		٢٥٠٠			
		٢٤٠٠			
		٩٠٠			
		١٠٠٠٠			
		٥٢٥٠			
		٧٥٠٠			
		٢٠٠٠			
		١٥٠٠			
		٢٤٠٠			
		٦٠٠			
		١٤١٢٠٠		١٨٢٠٠	
١٨٢٠٠					
	٦٠٥٧٠٠				
٦٠٥٧٠٠					
		٢٨٠٠			٢٨٠٠
		٢٨٠٠			
		٢١٧٤٥٠	٢١٠٢٥٠	٢٩٨٢٥٠	٢٩٨٢٥٠

## ملاحظات على ورقة العمل:

خانة التسويات في ورقة العمل أجرى فيها عشرة قسود للتسوية بينها على النحو التالي:

- ١ - تسوية حساب مخصص اهلاك المباني بالاهلاك عن العام حيث جعل حساب اهلاك المباني مديناً بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه في مقابل جعب حساب مخصص اهلاك المباني دائناً. وبذلك يصبح رصيد مخصص اهلاك المباني دائناً بعد التسويات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه ويظهر في عمود الميزانية العمومية جانب الخصوم لأنه حساب معاكس لحساب المباني، أما الاهلاك فيلزم اقفاله في الحسابات الختامية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه لأنه من قبيل المصروفات.
- ٢ - تسوية حساب مخصص اهلاك الأثاث والتركيبات بالاهلاك عن العام البالغ قدره ٥٢٥٠ جنيه، يصبح رصيد المخصص بعد التسوية ٨٠٠٠ جنيه ويقل اهلاك العام في الحسابات الختامية.
- ٣ - تسوية حساب مخصص اهلاك السيارات بالاهلاك عن العام البالغ قدره ٧٥٠٠ جنيه، ليصبح رصيد المخصص بعد التسوية ٢٢٥٠٠ جنيه ويقل اهلاك العام في الحسابات الختامية أيضاً.
- ٤ - تسوية حساب المواد والمهمات بما تم استخدامه من الرصيد حيث جعلنا حساب المواد والمهمات المستخدمة (مصرف) مديناً في مقابل جعل حساب المواد والمهمات (أصل) دائناً بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه. ويؤدي ذلك إلى نقص حساب المواد والمهمات بالمبلغ (تحول الأصل إلى مصرف).
- ٥ - زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بالمبلغ المطلوب ١٥٠٠ جنيه وذلك بجعل حساب الديون المشكوك فيها (مصرف) مديناً وجعل حساب المخصص دائناً ويقل حساب الديون المشكوك فيها في الحسابات الختامية كما يظهر حساب مخصص الديون المشكوك فيها في الميزانية العمومية الرصيد بعد التسوية البالغ ٥٠٠٠ جنيه.
- ٦ - يتم اقفال الأجور المستحقة (الالتزام) بجعلها مدينة في حساب أجور ومرتبات عمال البيع بجعله دائناً ويؤدي ذلك إلى تخفيض رصيد أجور عمال البيع بالمبلغ والغاء أثر المعالجة الخاطئة عند السداد كما يؤدي أيضاً إلى تخفيض الالتزام (الأجور المستحقة) نتيجة السداد والمعالجة الخاطئة.

٧ - يتم تخفيض رصيد حساب الأيجار المقدم بما يخص الفترة وقدره ٣٠٠٠ جنيه وذلك بجعل هذا الحساب دائن في مقابل زيادة كل من الأيجار البيعي بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه والأيجار الإداري بمبلغ ٦٠٠ جنيه.

٨ - يتم اقفال أرصدة كل من مخزون البضائع في ١/١ (أصل) بجعله دائن بمبلغ ٥٤٥٠٠ جنيه وحساب المشتريات (أصل) بجعله دائن بمبلغ ١١٠٨٥٠ جنيه وحساب النقل للداخل (أصل) بمبلغ ٨٣٠٠ جنيه في مقابل جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة (مصرف) مدينا بالمجموع.

٩ - يتم اقفال أرصدة كل من حساب مردودات ومسموحات المشتريات بجعله مدينا بمبلغ ١١١٥٠ جنيه وحساب الخصم النقدي المكتسب بجعله مدينا بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه في مقابل جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة دائنا بالمجموع.

١٠ - اثبات مخزون البضائع في ١٢/٣١ (آخر الفترة) بجعل رصيد المخازن مدينا بمبلغ ١٨٢٠٠ جنيه في مقابل جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة دائنا بنفس القيمة.

هذا ويلاحظ أننا قمنا بتوسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لامكانية اظهار مخزون البضائع في آخر الفترة في الميزانية العمومية ويترتب على ذلك أن تظهر تكلفة البضاعة المباعة كرقم واحد في حساب المتاجرة كما سوف نرى بعد قليل، إلا أنه رغم ذلك يمكن اظهار تفاصيل تكلفة البضاعة المباعة في حساب المتاجرة إذا لم نَقم بتوسيط حسابه عند القيام بالتسويات أرقام ٨، ٩، ١٠.

ورغم أنه من الممكن القيام بالتسويات الجردية متفردة على الحوالمبين بعاليه، فإنه يمكن أيضاً اجراء قيد تسوية مركب ويجمع كل هذه التسويات وذلك كالآتي:



من مذكورين		
(٦)	ح/ أجور مستحقة	١٥٠٠
(٩)	ح/ مردودات ومسموحات مشتريات	١١١٥٠
(٩)	ح/ خصم نقدي مكتسب	٣٠٠٠
(١)	ح/ مصروفات اهلاك المباني	١٠٠٠٠
(٢)	ح/ مصروفات اهلاك الأثاث	٥٢٥٠
(٣)	ح/ مصروفات اهلاك السيارات	٧٥٠٠
(٤)	ح/ مواد ومهمات مستخدمة	٢٠٠٠
(٥)	ح/ ديون مشكوك فيها	١٥٠٠
(٧)	ح/ مصروفات الايجار البيعي	٢٤٠٠
(٧)	ح/ مصروفات الايجار الاداري	٦٠٠
(٨) - (٩) +	ح/ تكلفة البضاعة المباعة	١٤١٣٠٠
(١٠)		
(١٠)	ح/ مخزون البضائع في ١٢/٣١	١٨٢٠٠
إلى مذكورين		
(١)	ح/ مخصص اهلاك المباني	١٠٠٠٠
(٢)	ح/ مخصص اهلاك الأثاث	٥٢٥٠
(٣)	ح/ مخصص اهلاك السيارات	٧٥٠٠
(٤)	ح/ مواد ومهمات	٢٠٠٠
(٨)	ح/ مخزون البضائع في ١/١	٥٤٥٠٠
(٥)	ح/ مخصص ديون مشكوك فيها	١٥٠٠
(٧)	ح/ ايجار مقدم	٣٠٠٠
(٨)	ح/ المشتريات	١١٠٨٥٠
(٨)	ح/ نقل للداخل	٨٣٠٠
(٦)	ح/ أجور عمال البيع	١٥٠٠
اثبات التسويات الخاصة بالفترة في		
١٩٩٥/١٢/٣١		

### ٣-ب أقفال الحسابات اللزومة لأعداد حساب المتاجرة:

أوضحنا في الفصل السابق أن الهدف من اعداد حساب المتاجرة هو قياس هامش الربح الاجمالي (مجمّل الربح) Gross Margin الناتج عن عمليات شراء وبيع البضاعة. وبمعنى آخر فهو يمكن من قياس الاضافة إلى تكلفة البضاعة المباعة التي أمكن تحقيقها من بيع هذه البضاعة إلى العملاء بأسعار مختلفة (عادة ما تكون مرتفعة) عن أسعار التكلفة.

ويأتي ذلك عن طريقة مقارنة تكلفة البضاعة المباعة بصافي المبيعات. وقد جرت العادة أن يظهر في حساب المتاجرة تفاصيل تكلفة البضاعة المباعة وتفاصيل صافي المبيعات في ظل طريقة المخزون الدوري وذلك في حالة عدم توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة عند اجراء التسويات بورقة

العمل. ويترتب على ذلك اظهار كل التسويات المتعلقة بحساب تكلفة البضاعة المباعة في الجانب المدين من حساب المتاجرة.

أما إذا تم توسط حساب تكلفة البضاعة المباعة عند اجراء التسويات الجردية بورقة العمل أو حتى بعد اعداد ورقة العمل ولكن قبل اعداد حساب المتاجرة فإن الجانب المدين من حساب المتاجرة لا يظهر التفاصيل ولكن رقم واحد يمثل تكلفة البضاعة المباعة وفي هذه الحالة لا يختلف شكل حساب المتاجرة في ظل طريقة الجرد الدوري عنه في ظل طريق الجرد المستمر.

وكما سبق أن ذكرنا فإن حساب تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة الجرد الدوري يتحدد بأرصدة ستة حسابات رئيسية وهي: مخزون البضاعة في أول الفترة، المشتريات، النقل للداخل، مردودات ومسموحات المشتريات، الخصم المكتسب، مخزون البضاعة في آخر الفترة. ويتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة في ظل التوسيط أو عدم التوسيط بالمعادلة التالية:

تكلفة البضاعة المباعة = مخزون البضاعة في ١/١ + للمشتريات + نقل للداخل - مردودات ومسموحات المشتريات - خصم نقدي مكتسب - مخزون البضاعة في ١٢/٣١.

ولما كانت الحسابات الثلاثة الأولى (مخزون البضاعة في ١/١ والمشتريات والنقل للداخل) من حسابات الأصول المدينة بطبيعتها فيتم اقفالها في حساب تكلفة البضاعة المباعة (في حالة التوسيط) أو في حساب المتاجرة (في حالة عدم التوسيط) وذلك يجعل هذه الحسابات الثلاثة دائنة وحساب تكلفة البضاعة المباعة أو المتاجرة مدينًا. كما أن حساب مردودات ومسموحات المشتريات هو حساب عكسي لحساب المشتريات أي أنه دائن بطبيعته، وحساب الخصم النقدي المكتسب إيراد دائن بطبيعته ومن ثم يتم اقفالهما بجعلهما مدينين في مقابل جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة أو حساب المتاجرة دائنًا.

وحتى هذه النقطة تتحدد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع. وإذا تم استبعاد مخزون البضائع الموجود بالفعل في نهاية الفترة من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع فإننا نحصل على تكلفة البضاعة المباعة ويتم ذلك بإثبات مخزون البضائع في ١٢/٣١ بجعله مدينًا في مقابل جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة أو حساب المتاجرة دائنًا. ومعنى ذلك أنه للتعرف على مقدار تكلفة مخزون آخر الفترة يتحدد الرصيد الواجب ظهوره في الميزانية العمومية، وبخصم هذا المقدار من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع نتعرف على تكلفة ما تم بيعه خلال الفترة. ويجب

مراعاة أن القيد الخاص بمخزون آخر الفترة هو قيد اثبات وجود، وليس قيد اقفال لرصيد الموجود فعلاً. أي أن في ظل طريقة المخزون الدوري بنشأ ورصيد مخزون آخر الفترة في نهايتها ويتم اثباته في تلك اللحظة.

وبلاحظ أنه في مثالنا الجاري قمنا بتوسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة عند اجراء التسويات في ورقة العمل لذلك تقتصر قيود الاقفال اللازمة لاعداد حساب المتاجرة على تفاصيل صافي المبيعات ورصيد تكلفة البضاعة المباعة وذلك على النحو التالي:

ا - اقفال تفاصيل صافي المبيعات:

(صافي المبيعات = المبيعات - مردودات ومسموحات مبيعات - خصم مسموح به)

من ح/ المبيعات	٢١.٢٥٠
إلى ح/ المتاجرة ٩٥/١٢/٣١	٢١.٢٥٠
اقفال جملة المبيعات عن الفترة	
من ح/ المتاجرة	٧٢٥٠
إلى مذكورين	
ح/ مردودات ومسموحات مبيعات	٥٢٥٠
ح/ خصم نقدي مسموح به ٩٥/٢١/٣١	٢.٠٠٠
اقفال المردودات والمسموحات والخصم المسموح به	

هذا ولا يختلف ذلك في حالة عدم التوسيط عنها في حالة التوسيط وبالتالي يظل هذين القيدتين كما هما عليه.  
اقفال تكلفة البضاعة المباعة.

في حالة توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة يتحدد فيه تكلفة ما تم بيعه بالفعل من البضائع خلال الفترة وبالتالي يتطلب الأمر قيد اقفال واحد فقط كالآتي:

من ح/ المتاجرة ٩٥/٢١/٣١	١٤١٣.٠٠
إلى ح/ تكلفة البضاعة المباعة	١٤١٣.٠٠
اقفال تكلفة المبيعات عن الفترة	

وبناء عليه فإن حـ/ المتاجرة لشركة الشروق التجارية في حالة توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة يظهر على النحو التالي:

### شركة الشروق التجارية

حساب المتاجرة عن السنة المالية المنتهية في ٩٥/١٢/٣١

من حـ/ المبيعات		٢١.٢٥٠		
ينقص:				
إلى مذكورين				
حـ/ مردودات ومسموحات	٥٢٥٠			
مبيعات				
حـ/ خصم نقدي مسموح به	٢.٠٠٠			
		(٧٢٥٠)		
صافي المبيعات		٢٠.٣٠٠	إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	١٤١٣٠٠
			إلى حـ/ الأرباح والخسائر	٦١٧٠٠
			(مجموع ربح الفترة)	
		٢٠.٣٠٠		٢٠.٣٠٠

هذا ويلاحظ أن اعداد حساب المتاجرة ما هو إلا ترحيل لقيود الاقفال لعناصر صافي المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة، وكانت النتيجة في مثالنا الجاري هي مجمل ربح الذي يجب اقفاله في حساب الأرباح والخسائر بالقيود التالية:

٦١٧٠٠ من حـ/ المتاجرة
٦١٧٠٠ إلى حـ/ الأرباح والخسائر ٩٥/١٢/٣١
اقفال مجمل ربح الفترة

ومن الطبيعي قد يترتب على مقابلة صافي المبيعات بتكلفة البضاعة المباعة ظهور مجمل خسارة وليس مجمل ربح ويتم اتفاق في حساب الأرباح والخسائر أيضاً ولكن بقيد عكسي للقيود السابق.



هذا، وإذا لم توسط حساب تكلفة البضاعة المباعة فإن حساب المتاجرة يظهر في جانبه المدين كافة تفاصيل تكلفة المبيعات ويتطلب ذلك ثلاثة قيود كالآتي:

١٧٣٦٥٠	من ح/ المتاجرة
	إلى مذكورين
١٢/٣١	
٥٤٥٠٠	ح/ مخزون البضائع ١/١
١١٠٨٥٠	ح/ المشتريات
٨٣٠٠	ح/ نقل للداخل
	اقفال الحسابات باليه في ح/ المتاجرة
	من مذكورين
١١١٥٠	ح/ مردودات ومسموحات المشتريات ١٢/٣١
٣٠٠٠	ح/ خصم نقدي مكتسب
١٤١٥٠	إلى ح/ المتاجرة
	اقفال الحسابات بعاليه في ح/ المتاجره
١٨٢٠٠	من ح/ مخزون البضائع في ١٢/٣١ ١٢/٣١
١٨٣٠٠	إلى ح/ المتاجرة
	اثبات مخزون آخر الفترة

وبذلك يظهر حساب المتاجرة في ظل عدم توسط حساب تكلفة البضاعة المباعة على النحو التالي:

شركة الشروق التجارية  
حساب المتاجرة عن السنة المالية المنتهية في

١٩٩٥/١٢/٣١

		الى مذكورين		
		حـ/ مخزون ١/١	٥٤٥٠٠	
		حـ/ المشتريات	١١٠٨٥٠	
		حـ/ نقل للداخل	٨٣٠٠	
			————	١٧٣٦٥٠
		يخصم:		
		من مذكورين		
		حـ/ مردودات	١١١٥٠	
		ومسموحات المشتريات		
		حـ/ خصم نقدي مكتسب	٣٠٠٠	
			————	(١٤١٥٠)
صافي المبيعات	٢٠٣٠٠٠	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع		١٥٩٥٠٠
		يخصم:		
		من حـ/ مخزون ١٢/٣١		(١٨٢٠٠)
		تكلفة البضاعة المباعة		١٤١٣٠٠
				٦١٧٠٠
	٢٠٣٠٠٠			٢٠٣٠٠٠

هذا ولا يختلف مكونات الجانب الدائن من حساب المتاجرة في الحالتين (التوسيط وعدم التوسيط) ويقتصر الخلاف على مكونات الجانبين المدين فقط حيث أظهر تفاصيل تكلفة البضاعة المباعة في حالة عدم التوسيط. كما لا يختلف القيد اللازم لانقال نتيجة حساب المتاجرة من مجمل ربح (أو خسارة) في حساب الأرباح والخسائر.

### ٣-ج- اعداد حساب الأرباح والخسائر:

يهدف حساب الأرباح والخسائر إلى قياس النتيجة الصافية لعمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من أرباح أو خسائر صافية. وبالتالي فهو يتحمل بكل المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية، بخلاف تكلفة البضاعة المباعة، وكل الخسائر التي يتحملها المشروع خلالها، كما يظهر كل الإيرادات الفرعية الأخرى للمشروع بالإضافة إلى مجمل الربح (أو مجمل الخسائر)

المنقول إليه من حساب المتاجرة. وبعد إجراء المقابلة (أو المقاصة) بين المصروفات والإيرادات المتاحة لتغطيتها تتحدد النتيجة الصافية لعمليات المشروع من أرباح أو خسائر عن الفترة المحاسبية. وسوف نقوم أولاً بإعداد حساب الأرباح والخسائر لمثلنا الجاري، ثم نعلق على شكل الحساب وأقسام بنود المصروفات والإيرادات، ثم نجري قيود الإقفال اللازمة بخلاف ما تقدم.

ويتم إعداد حساب الأرباح والخسائر - مثله في ذلك مثل حساب المتاجرة والحساب الختامي - عن الفترة المحاسبية، حيث يمثل تكلفة إجراءات مقابلة الإيرادات التي تحققت خلال الفترة بما يخصها من مصروفات، والتي بدأت - في هذه الحالة - بإعداد حساب المتاجرة. ويظهر الجانب الدائن للحساب مجمل الربح كما يظهر في حساب المتاجرة (إذا كان هناك مجمل خسارة فيظهر في الجانب المدين) ثم الإيرادات المتنوعة من المصادر الفرعية والعرضية المختلفة. وبرغم أن مثلنا الجاري ليس فيه مثل هذه الإيرادات المتنوعة، فقد أوردنا بعض بنودها على سبيل المثال، حتى تكتمل الصورة.

شركة الشروق التجارية  
حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية  
في ١٢/٣١/١٩٩٥

من ح/ المتاجرة (محمل الربح) إيرادات متنوعة:		٦١٧٠٠	الى ح/ المتاجرة (محمل خسارة) مصرفات بيعية:		xx
من ح/ ايجارات دائنة	xx		الى ح/ مصاريف نقل	٢٥٠٠	
من ح/ عمولات دائنة	xx		للخارج		
من ح/ فوائد دائنة	xx		الى ح/ ايجور عمل	١٤١٠٠	
		xx	البيع		
			الى ح/ عمولات بيع	٢٥٠٠	
			وتوزيع		
			الى ح/ مصاريف دعوية	٢٤٠٠	
			وأعلان:		
			الى ح/ اهلاك سيارات	٧٥٠٠	
			الى ح/ الإيجار	٢٤٠٠	
					٣١٤٠٠
			مصرفات ادارية		
			وتمويلية:		
			الى ح/ خصم نقدي مفقود	١٨٥٠	
			الى ح/ ايجور ومرتبات	٥٤٠٠	
			ادارية		
			الى ح/ تأمين ضد	٩٠٠	
			الحريق		
			الى ح/ اهلاك مباني	١٠٠٠٠	
			الى ح/ اهلاك اثاث	٥٢٥٠	
			الى ح/ مواد ومهمات	٢٠٠٠	
			مستخدمة		
			الى ح/ ديون مشكوك	١٥٠٠	
			فيها		
			الى ح/ الايجار	٦٠٠	
					٢٧٥٠٠
			صافي ربح العام		٢٨٠٠
		٦١٧٠٠			٦١٧٠٠

هذا، وقد تم تقسيم المصروفات في الجانب المدين إلى قسمين: أحدهما لمصرفات البيع والتوزيع، والثاني للمصرفات الادارية والتمويلية. وقد اعتبرت كل من أرصدة حسابات التأمين وأهلاك الاثاث والمواد والمهمات المستخدمة من المصروفات الادارية، أما إذا يخص ادارة البيع جزء من هذه الأرصدة فإنه يستبعد من المصروفات الادارية ويحمل لحساب المصروفات البيعية.



وتكون قيود الأقال اللازمة لاعداد حساب الارباح والخسائر في مثالنا  
الجاري على النحو التالي:

٥٨٩٠٠	من حد/ الارباح والخسائر
	إلى مذكورين
٢٥٠٠	حد/ مصاريف نقل للخارج
١٤١٠٠	حد/ أجور عمال البيع
٢٥٠٠	حد/ عمولات بيع وتوزيع
٢٤٠٠	حد/ دعاية وإعلان
٧٥٠٠	حد/ املاك سيارات التوزيع
٣٠٠٠	حد/ الايجار
١٨٥٠	حد/ خصم مفقود
٥٤٠٠	حد/ أجور ومرتببات
٩٠٠	حد/ تأمين ضد الحريق
١٠٠٠٠	حد/ املاك مباني
٥٢٥٠	حد/ املاك اثاث
٢٠٠٠	حد/ مواد ومهمات مستخدمة
١٥٠٠	حد/ ديون مشكوك فيها
	اقفال مصروفات الفترة

٩٥/١٢/٣١

كما أنه إذا كانت هناك إيرادات متنوعة بخلاف صافي المبيعات ينبغي  
أقالها يجعلها مدينة وحساب الارباح والخسائر دائناً.

٣-د- التصرف في أرباح العام الصافية كما تظهر في حساب الأرباح  
والخسائر:

حتى الآن كنا دائماً نفترض أن أرباح الفترة المحاسبية تضاف على  
رصيد حساب الأرباح المحجوزة، وإذا كانت خسائر فتخصم من هذا الرصيد.  
إلا أن صاحب أو أصحاب المشروع لا يستثمرون أموالهم فيه لمجرد الرغبة  
في تراكم الأرباح وتركها فيه وإنما قد يقرون سحب جزء من الأرباح لتغطية  
نفقاتهم الخاصة. ونجد في الواقع أنه إذا كان المشروع مملوكاً لفرد واحد فإن  
هذا المالك عادة مايقوم بسحب مبالغ من خزانة المشروع للإنفاق على  
مستلزمات المعيشة (كما قد يسحب بضاعة أيضاً) خلال الفترة المحاسبية من  
تحت حساب الأرباح التي ينتظر تحقيقها من مزاولة المشروع لعملياته على

مدار الفترة. كما قد يمتد هذا الحق إذا تعدد ملاك المشروع، إذ قد يتم الاتفاق فيما بينهم على أن يكون لكل منهم الحق في سحب مبالغ في حدود معينة على مدار الفترة المحاسبية حتى تتحدد نتيجة عمليات المشروع في نهاية العام. ويكون ذلك في العادة عندما يكون عدد الملاك محدوداً في شركات يطلق عليها شركات الأشخاص. أما إذا كان عدد الملاك كبيراً، كما هو الحال فيما يسمى بالشركات المساهمة مثلاً، فلا يكون لأي من الملاك الحق في سحب أي مبالغ من تحت حساب الأرباح، وإنما قد يتقرر في نهاية الفترة المحاسبية توزيع جزء من الأرباح التي يحققها المشروع على ملاكه. وفي كل من هذه الأحوال فإن رصيد حساب الأرباح والخسائر لا يقلل بكامل مقداره في حساب الأرباح المحجوزة. وسوف نتناول في هذا البند الفرعي الإجراءات المحاسبية المتعلقة بقيد المسحوبات في حالة وجودها، وكيفية معالجتها في رصيد أرباح العام، ثم نعالج توزيعات الأرباح وتسوية الأرباح غير الموزعة في حساب الأرباح المحجوزة. وسوف يقتصر على القواعد العامة، دون التفاصيل.

#### أ - حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب مبالغ من خزانة المشروع:

يتم في هذه الحالة فتح حساب خاص لمسحوبات المالك، أو فتح حساب لكل شريك لتسجيل المسحوبات التي يقوم بها كل منهم خلال الفترة المحاسبية. فإذا قام مالك شركة الشروق التجارية بسحب مبلغ ٢٥٠٠ جنيه من الخزانة لمصروفاته الخاصة فإن هذه العملية تسجل دفترياً في دفاتر المحلات كالاتي:

٢٥٠٠	من حـ/ المسحوبات
٢٥٠٠	إلى حـ/ النقدية

وعندما تتحدد الأرباح في نهاية الفترة، فإن المسحوبات تخصم منها قبل إقفال الباقي في حساب الأرباح المحجوزة، وعادة ما يتم تصوير حساب خاص لبيان كيفية التصرف في الأرباح يطلق عليه حساب التوزيع ويتم إجراء القيود الآتية في نهاية الفترة

٢٨٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر
٢٨٠٠	إلى حـ/ التوزيع
إقفال أرباح الفترة في حساب التوزيع	
٢٥٠٠	من حـ/ التوزيع
٢٥٠٠	إلى حـ/ المسحوبات
إقفال المسحوبات خلال الفترة في حساب التوزيع.	

ثم يقل حساب التوزيع بعد ذلك بالرصيد في حساب الأرباح المحجوزة كالآتي:

٣٠٠	من ح/ التوزيع
٣٠٠	إلى ح/ الأرباح المحجوزة
	إقفال الأرباح غير الموزعة في حساب الأرباح المحجوزة.

ب - حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب بضائع من المشروع:

قد يقوم المالك بسحب جزء من البضائع التي يقوم المشروع بالتجارة فيها لأغراض استخدامه الخاص. ويمكن تسجيل هذه المسحوبات بأسعار البيع أو أسعار التكلفة، وسوف نقتصر في معالجتها هنا على أساس سعر التكلفة. ويختلف القيد اللازم لإثبات هذه المسحوبات طبقاً لطريقة المخزون المتبعة. ففي ظل طريقة المخزون المستمر يكون القيد (٦٠٠ جنيه مثلاً) هي تكلفة البضاعة المسحوبة).

٦٠٠	من ح/ المسحوبات
٦٠٠	إلى ح/ المخزون

أما في ظل طريقة المخزون الدوري فيمكن توسط حساب "البضائع المسحوبة" كما يمكن جعل حساب المشتريات أو مخزون البضائع أول الفترة دائماً بها. وفي حالة توسط حساب البضائع المسحوبة يكون القيد كالآتي:

٦٠٠	من ح/ المسحوبات
٦٠٠	إلى ح/ البضائع المسحوبة

ويخصم رصيد حساب البضائع المسحوبة في نهاية الفترة من المشتريات ضمن إجراءات تحديد تكلفة البضاعة المباعة، كما تعالج مردودات أو مسموحات المشتريات مثلاً.

ويقل رصيد حساب المسحوبات في حساب التوزيع كما هو موضح في الحالة الأولى.

ج - حالة اقرار مجلس الإدارة لتوزيع جزء من الأرباح على الملاك:

عند اقرار توزيع جزء من أرباح الفترة المحاسبية على الملاك، وبصرف النظر عن تمام عملية التوزيع الفعلي أو عدم تمامها، يتم إجراء القيد الآتي (٥٠٠ جنيه في مثال شركة الشروق التجارية مثلاً).

٥٠٠	من حـ/ التوزيع
٥٠٠	إلى حـ/ توزيعات الأرباح المستحقة

وإذا تم سداد الأرباح المقرر توزيعها على الملاك فعلاً قبل إعداد الميزانية العمومية في تاريخ نهاية الفترة المحاسبية، يجرى القيد التالي:

٥٠٠	من حـ/ توزيعات الأرباح المستحقة
٥٠٠	إلى حـ/ النقدية

ثم يقلل رصيد حساب التوزيع في حساب الأرباح المحجوزة، وهو لمثالنا الجاري مبلغ ٢٣٠٠ جنيه، بالقيد التالي:

٢٣٠٠	من حـ/ التوزيع
٢٣٠٠	إلى حـ/ الأرباح المحجوزة

وفيما يلي نموذج مبسط لحساب التوزيع في هذه الحالة:

شركة الشروق التجارية

حساب توزيع أرباح السنة المالية المنتهية في ١٩٩٥/١٢/٣١

٥٠٠	إلى حـ/ توزيعات الأرباح	أرباح العام (من حـ/
٢٣٠٠	المستحقة	أرباح وخسائر)
	إلى حـ/ الأرباح المحجوزة	
٢٨٠٠		٢٨٠٠

هذا وسوف نستكمل مثالنا على أساس أن توزيعات الأرباح المستحقة لم تسدد في نهاية السنة المالية. ويترتب على ذلك أن التوزيعات المستحقة تظهر بين الالتزامات في الميزانية العمومية.

#### ٤ - الميزانية العمومية:

حيث يكون الهدف الأساسي والرئيسي للمشروعات التجارية هو تحقيق أرباح نتيجة الاتجار في السلع المختلفة، فإن حاجتها إلى الأصول الثابتة مثل الأراضي والمباني والآلات والمعدات والعدد والأدوات تكون مقصورة على ما يتلاءم مع احتياجات نشاطها التجاري في شراء وبيع الأصناف المختلفة من البضائع. ولذلك نجد أن قيمة الأصول الثابتة بالنسبة إلى مجموع الأصول في هذه المشروعات تكون صغيرة، أما أصولها المتداولة من بضائع وعملاء وخلافه فتتمثل النسبة الكبرى من مجموع الأصول. ولذلك يرى البعض أن ترتيب الأصول في ميزانيات المشروعات التجارية يجب أن يبدأ بالأصول المتداولة وبالأصول الأكثر سيولة، ذلك بخلاف المشروعات الصناعية التي



تمثل الأصول الثابتة النسبة الكبرى من مجموع أصولها. والواقع أن لهذا الرأي ما يبرره منطقياً حيث الأصول المتداولة في المشروعات التجارية هي موضوع نشاطها الرئيسي. غير أنه قد جرت العادة في العرف المحاسبي العربي على البدء بالأصول الثابتة في ترتيب أصول المشروعات التجارية بنفس النمط المستخدم في المشروعات الصناعية (تبدأ ميزانيات البنوك وشركات التأمين بالأصول المتداولة مرتبة على حسب أكثرها سيولة يرد أولاً). ولن نخرج عن هذا العرف على هذا المستوى من الدراسة المبدئية.

وعلى أساس ما تقدم يمكننا تصوير الميزانية العمومية لشركة الشروق التجارية من واقع ورقة العمل، وبعد الأخذ في الاعتبار إقرار توزيع جزء من الأرباح كما يتضح فيما يلي:

### شركة الشروق التجارية

أصول	الميزانية العمومية في ١٩٩٥/١٢/٣١	خصوم
أصول ثابتة:		حقوق الملكية
أراضي	٥٠٠٠٠	رأس المال ٢٦٥٩٥٠٠
مباني	٨٠٠٠٠	أ. محدد - - - - - ١٧٣٠٠
- مخصص أملاك	(٤٠٠٠٠)	(٢٣٠٠ + ١٥٠٠٠)
	٤٠٠٠٠	مجموع حقوق الملكية
أثاث وتجهيزات	١٨٧٥٠	التزامات
- مخصص أملاك	(٨٠٠٠)	أوراق دفع ٨٠٠٠
	١٠٧٥٠	موردين ٢٣٠٠٠
سيارات توزيع	٦٥٠٠٠	دائنون ٨٠٠٠
- مخصص أملاك	(٢٢٥٠٠)	توزيعات مستحقة ٥٠٠
	٤٢٥٠٠	مجموع الالتزامات
مجموع الأصول الثابتة	١٤٣٢٥٠	
أصول متداولة:		
مواد ومهمات	١٤٠٠	
مخزون البضائع	١٨٢٠٠	
- ١٢/٣١		
٤٣٥٠٠ عملاء		
- مخصص (٥٠٠٠)	٣٨٥٠٠	
د. م فيها		
أوراق قبض	١٤٠٠٠	
أجار مقدم	٩٠٠٠	
نقدية بالخزينة والبنك	٩٨٤٠٠	
مجموع الأصول المتداولة	١٧٩٥٠٠	
	٣٢٢٢٥٠	٣٢٢٢٥٠

## أمثلة وحالات وتمارين

### الفصل التاسع

أولاً : الاسئلة :

السؤال الأول :

فرق بين كل من :

- ( أ ) مجمل الربح وصافي الربح .
- ( ب ) الأرباح المحجوزة والأرباح الموزعة .
- ( ج ) المصاريف البيعية والمصاريف الإدارية والتمويلية .
- ( د ) صافي المشتريات وصافي المبيعات .

السؤال الثاني :

برر خطأ أو صواب كل عبارة من العبارات التالية مستعيناً بما تراه ملائماً من أمثلة في حالة الضرورة :

( أ ) يتم اعداد حساب المتاجرة عن فترة زمنية معينة هي الفترة المحاسبية لأنه يوضح صافي المبيعات خلال الفترة وما يقابلها من مصروفات بيعية تخص الفترة ، أما حساب الأرباح والخسائر فيتم اعداده في تاريخ نهاية الفترة ليقبس صافي الربح (أو صافي الخسارة) في ذلك التاريخ .

( ب ) يعتبر كل من مخزون أول الفترة وصافي المشتريات من المصروفات التي تظهر أرصدها في نهاية الفترة في ميزان المراجعة لأغراض تحديد تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدوري ، أما مخزون آخر الفترة فيظهر رصيده في ميزان المراجعة قبل التسويات بين أرصدة الأصول .

( ج ) إذا كان رصيد المسموحات مديناً فهو يمثل مسموحات مشتريات لأن المشتريات مدينة والعكس في حالة المبيعات .

( د ) في ظل طريقة المخزون المستمر يمكن أن يظهر حساب المتاجرة على الصورة المختصرة التالية :

XXX صافي المبيعات عن الفترة .  
XXX - تكلفة المبيعات عن الفترة .

XXX  
=====

مجمعل الربح .

(هـ) فى ظل طريقة المخزون الدورى يمكن أن يظهر فى الجانب الدائن من حساب المتاجرة الحسابات الآتية : اجمالى المبيعات ، مخزون آخر الفترة ، مردودات مشتريات ، والخصم النقدى المسموح به ، بينما يظهر الجانب المدين فى هذه الحالة ، مخزون أول الفترة ، المشتريات ، النقل للداخل ، مردودات المبيعات مسموحات المبيعات ، والخصم النقدى المكتسب ، وذلك لأن أرصدة حسابات المجموعة الأولى دائنة بينما أرصدة حسابات المجموعة الثانية مدينة .

( و ) يتحمل حساب الأرباح والخسائر بكل عناصر المصروفات فيما عدا تلك التى تتعلق بعمليات البيع والتوزيع ، ويتحمل أيضاً بكل الخسائر التى تتحقق خلال الفترة .

( ز ) يقفل مجمل ربح المتاجرة فى الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر لأنه يظهر فى الجانب المدين من حساب المتاجرة ، والعكس فى حالة مجمل الخسارة .  
( جـ ) تؤدي المسحوبات إلى نقص الأصول حتماً ، كما تؤدي أيضاً إما إلى نقص حقوق الملكية أو زيادة الالتزامات .

( ط ) يحق لكل شريك فى أى مشروع السحب من أموال المشروع للانفاق الخاص بصرف النظر عن شكل المشروع ، ذلك من تحت حساب حصته فى الأرباح التى ينتظر أن يحققها المشروع على مدار الفترة المحاسبية .

(ى) تظهر أرصدة المسحوبات فى الجانب المدين من ميزان المراجعة لأنها تمثل مصروفات .

( ك ) إذا تقرر توزيع أرباح دون صرفها قبل نهاية السنة المالية ( الفترة المحاسبية ) فإن هذه الواقعة لا يترتب عليها أى قيود دفترية .

( ل ) برغم أن نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع الأصول فى المشروعات التجارية تقل كثيراً عن نسبة الأصول المتداولة إلى مجموع الأصول ، فإنه قد جرت العادة

على أن ترد الأصول الثابتة أولاً في الميزانية العمومية لأنها أهم بكثير من الأصول المتداولة .

( م ) يمكن اعتبار توزيعات الأرباح المستحقة في الحقيقة جزءاً متمماً لحقوق الملكية لأنها مستحقة لملاك المشروع .

### ثانياً الحالات :

بسر خطأ أو صواب كل إجابة من الإجابات المعطاه لكل حالة من الحالات التالية :

#### الحالة الأولى :

إذا بلغت تكلفة البضاعة المتاحة مبلغ ٢٤٥٠٠٠ جنيه وكان مخزون آخر الفترة يزيد عن مخزون أول الفترة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه فيترتب على ذلك .

( أ ) أنه إذا كان مخزون أول الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه مثلاً يكون مخزون آخر الفترة ٢٥٠٠٠ جنيه ويعتبر مخزون أول الفترة جزءاً تم إضافته بصدد حساب تكلفة البضاعة المتاحة بينما يعتبر مخزون آخر الفترة جزءاً يلزم إستبعاده من تكلفة البضاعة المتاحة حتى تتحدد تكلفة البضاعة المباعة .

( ب ) لا شك في أن تكلفة البضاعة المباعة سوف تبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه .

( ج ) تعتبر تكلفة البضاعة المتاحة محصلة الأرصدة المدينة لثلاثة حسابات والأرصدة الدائنة لثلاثة حسابات أخرى .

( د ) كل ما تقدم ، ( هـ ) لا شيء مما تقدم .

#### الحالة الثانية :

إذا بلغ مجموع قيد إقفال المصروفات بأقسامها المختلفة في حساب الأرباح والخسائر مبلغ ٣١٢٠٠٠ جنيه بينما بلغ مجموع قيد إقفال الإيرادات المتنوعة ٢٢٠٠٠ جنيه في نفس الحساب وبالرغم من ذلك فقد بلغ رصيد صافي الربح ٤٠٠٠٠ جنيه ، وهذا يعني .

( أ ) لا تمثل الإيرادات المتنوعة مصدر الإيراد الرئيس في المشروعات التجارية .

( ب ) يكون مجمل الربح المحول من حساب المتاجرة لحساب الأرباح والخسائر بالغا ٣٣٠٠٠٠ جنيه .



(ج) يمثل مجمل الربح الهامش الاجمالي من عمليات المتاجرة والمتاح لتغطية باقى مصروفات المشروع وتحقيق فائض أو عجز صافى يمثل الأرباح الصافية أو الخسائر الصافية بعد إضافة الإيرادات المتنوعة إليه .

(د) كل ما تقدم (هـ) لاشئ مما تقدم .

### الحالة الثالثة :

تم توسيط حساب لحساب تكلفة البضاعة المباعة على ورقة العمل . وقد ورد فى ميزان المراجعة قبل التسويات ما يلى : مخزون ٣٢٠٠٠ جنيه ، مشتريات ١٧٨٠٠٠ جنيه ، مردودات مشتريات ٦٥٠٠ جنيه ، خصم مكتسب ٧٠٠٠ جنيه ، نقل للداخل ٣٥٠٠ جنيه ، ورتب على ذلك :

(أ) الطريقة المتبعة هى طريقة المخزون الدورى ويجعل حساب تكلفة البضاعة مديناً بمبلغ ٣١٣٥٠٠ جنيه مقابل جعل حسابات المخزون والمشتريات والنقل للداخل دائنة على ورقة العمل ، ويجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه مقابل جعل حسابى المردودات والخصم مدينين على ورقة العمل .

(ب) لا يمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة فعلاً إلا إذا تحددت تكلفة مخزون نهاية الفترة بالجرد الفعلى فإذا بلغ المخزون ٢٠٠٠٠ جنيه مثلاً تصبح تكلفة البضاعة المباعة ٢٨٠٠٠٠ جنيه .

(ج) إذا كان مخزون نهاية الفترة كماً قدر (ب) بعاليه فإن تكلفة البضاعة المباعة تنقل لميزان المراجعة بعد التسويات برصيد مدين يبلغ ٢٨٠٠٠٠ جنيه وينقل مخزون آخر الفترة لنفس الميزان برصيد مدين يبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .

### ثالثاً التفسيرين :

#### التمرين الأول :

فيما يلى ميزان المراجعة لشركة الوادى التجارية فى ١٩٩١/١٢/٣١ :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٢٧٤٠٠	٣٠١١٨	مشتريات ومبيعات
٥٢	٢٠٠	مردودات
٢٨٤		نقل للداخل
٣٦٠٠		أراضى
١٧٦٠٠	٣٥٢٠	مبانى ومنخفض إهلاك
٤٨٠٠	٩٦٠	أثاث وتركيبات ومنخفض إهلاك
٤٢٠٠		مخزون بضائع ٩١/١٢/١
١٠٦		مخزون مواد ومهمات بقيمة
٢٠٨		تأمين مقدم
٥٠٤٠	٣٣٤٠	عملاء وموردون
١٢٠٠	١٦٠٠	أوراق قبض وأوراق دفع
٣٦٤٠	٤٤٠٠٠	تقديرات ورأس المال
٩٦		مواد ومهمات مستخدمة فى الإدارة
٤٨٠		مياه وإنارة وخدمات إدارية
١٩٠		إصلاحات مبانى
	٥٣٥٤	أرباح محجوزة
٢٦٨	٥٥٠	خصم تقديرات
٢٨٢		خصم تقديرات مفقود
٣٢٠		دعاية وإعلان
٧٦٠٠		مرتبات وعمولات البيع
١٦٦٠		مصاريف نقل وانتقال تخص عمليات البيع
١٠٦١٦		أجور ومرتبات
٨٩٦٤٢	٨٩٦٤٢	

فإذا علمت أن :

- ١ - يبلغ الإهلاك السنوى على المبانى ٨٨٠ جنيه ، وعلى الأثاث وتركيبات ٤٨٠ جنيه .
- ٢ - بلغ مخزون البضائع فى ١٩٩١/١٢/٣١ مبلغ ٥٤٠٠ جنيه طبقاً للجرد القفلى .
- ٣ - من التأمين المقدم ما يبلغ ١٢٠ جنيه يخص السنة المالية المقبلة .
- ٤ - قدرت الديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ١٤٠ جنيه .
- ٥ - بلغت المواد والمهمات البيعية المستخدمة خلال العام ٨٢ جنيه .
- ٦ - تبلغ الأجور والمرتبات الإدارية المستحقة فى نهاية العام ولم تسدد بعد ١٦٤ جنيه .

المطلوب :

- ١ - إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات مع توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة .
- ٢ - إجراء قيود التسوية والإقفال وإعداد حسابى المتاجرة والأرباح والخسائر .

٣ - إعداد الميزانية العمومية للشركة في ١٩٩١/١٢/٣١ .

التمسرين الثاني :

فيما يلي ميزان المراجعة بعد الأقفال في ١٩٩٢/١٢/٣١ لشركة الإتحاد التجارية :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
جنيه	جنيه	
١٩١٠٠٠		تقديمات بالبنك والخطينة
٦٥٠٠٠		عملاء ومدبرون
١٤٠٠٠٠		مستزون بضائع
	٣٢٥٠٠٠	رأس المال
	٦٦٠٠٠	أرباح محبوسة
	٥٠٠٠٠	موردون ودائنون
٣٩٦٠٠٠	٣٩٦٠٠٠	

وفيما يلي ملخص إجمالي العمليات التي قامت بها الشركة خلال العام المنتهى في ١٩٩٣/١٢/٣١ :

جنيه	
٣٢٥ ٠٠٠	مبيعات نقدية
٧٤٠ ٠٠٠	مبيعات آجلة ( إجمالي )
٨٠٠ ٠٠٠	مشتريات آجلة ( إجمالي )
٢٠ ٠٠٠	خصم مسموح به على المبيعات الآجلة
٦٢ ٥٠٠	مردودات مبيعات
١١ ٠٠٠	مردودات مشتريات
١٧ ٠٠٠	خصم مكتسب على المشتريات الآجلة
٥ ٠٠٠	خصم تقديري مفقود
٥٤٥ ٠٠٠	مدفوعات للموردين والدائنين
٤٨٧ ٥٠٠	متحصلات من العملاء والمدبرين
٢٠ ٠٠٠	أثاث وتركيبات مشتراه نقداً
٦ ٠٠٠	فوائد مستحقة ومسددة على قرض البنك
٩١ ٠٠٠	مصرفات إدارية وتمويلية
٤٠ ٠٠٠	أراضي مشتراه نقداً
٩٨ ٠٠٠	مصرفات البيع والتوزيع
٢١٠ ٠٠٠	مباني مشتراه وتمول نصفها عن طريق قرض من البنك

## المطلوب :

- ١ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ملخص إجمالي العمليات عن سنة ١٩٩٣ .
- ٢ - إذا علمت أن تكلفة مخزون البضائع من واقع كشف الجرد الفعلي في ٩٣/١٢/٣١ قد بلغت ٢٥٨٠٠٠ جنيه ، فالمطلوب هو إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية في ٩٣/١٢/٣١ .
- ٣ - إعداد الميزانية العمومية للشركة في ٩٣/١٢/٣١ .

## التمرين الثالث :

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ في ١٩٩١/١٢/٣١ لشركة السعادة لتجارة الأقمشة ( المبالغ بالجنيه ) مبيعات : ٩٧٠٤٨ ، مردودات مبيعات ٨٨٠ ، دعاية وإعلان ٦٨٠٠ ، مشتريات ٤٩١٢٠ ، نقل للداخل ٦٨٠ ، مصروفات عمومية ٨٠٠ ، عمولات بيعية ١٠٨٠٠ ، مصاريف نقل وانتقال ( بيعية ) ٢٥٧٦ ، مهابيا ومرتببات إدارية ٧٦٨٠ ، مواد ومهمات إدارية مستخدمة ٢٢٠ ، مباني ٣٨٠٠٠ ، مخصص إهلاك مباني ٨٠٠٠ ، صيانة وإصلاحات مباني ٣٨٠ ، مياه وإنارة ٢٧٦ ، مصروفات خدمية متنوعة ٨٠٨ ، أثاث وتركيبات ٥٦٦٤ ، مخصص إهلاك أثاث وتركيبات ١٦٠٢ ، موردون ٧٥٧٦ ، أوراق دفع ٨٠٤ ، عملاء ٩٧٢٦ ، أرباح محجوزة ٥٠٠٠ ، أوراق قبض ١٦٠٠ ، تأمين مقدم ٣٥٠ ، رأس المال ١٥٠٠٠٠ ، مخزون مهمات بيعية ٢٦٠ ، أراضي ٦٤٠٠ ، مخزون بضائع ١/١ : ٧٥٤٠ ، خصم نقدي مكتسب ٦٤٠ ، نقدية بالبنوك والخزينة ؟ مسموحات مشتريات ١٨٠ ، خصم نقدي مسموح به ٨٢٠ جنيه .

- ١ - تبلغ مصروفات الدعاية والإعلان المستحقة في نهاية السنة ولم تسدد بقدر ٨٠ جنيه .
- ٢ - تبلغ للميزان والمهمات البيعية الباقية في ٩١/١٢/٣١ مبلغ ٤٠ جنيه .
- ٣ - يبلغ الإهلاك السنوي للمباني ١٧٠٠ جنيه ، وللأثاث وتركيبات ٥٦٠ جنيه .
- ٤ - تقدر الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٣٢٤ جنيه .
- ٥ - من التأمين المقدم ما يبلغ ١٥٠ جنيه يخص السنة المقبلة .
- ٦ - بلغ مخزون ١٩٩١/١٢/٣١ من البضائع ١٩٦٠٠ جنيه بالتكلفة طبقاً لقوائم الجرد .



## المطلوب :

- ١ - إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات على ورقة عمل والتحقق من موازنته وإستكماله .
- ٢ - إجراء التسويات اللازمة على ورقة العمل ، وتصوير حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ١٩٩١/١٢/٣١ .
- ٣ - إجراء القيود اللازمة لتسوية الحسابات وإقفالها من واقع ورقة العمل ، وإعداد الميزانية العمومية للشركة في ١٩٩١/١٢/٣١

## التمرين الرابع :

( أ ) من واقع البيانات التالية قم بإعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٩٩٠/١٢/٣١ لشركة الأزياء الحديثة . إجمالي المشتريات ٢٢٥٠٠ جنيه ، نقل للخارج ٢٥٠ جنيه ، خصم نقدي مكتسب ٤٢٥ جنيه ، مسموحات مشتريات ٢٥٠ جنيه ، مخزون بضائع في ٩٠/١٢/٣١ : ١١٥٠٠ جنيه ، دعاية وإعلان ٣٠٠ جنيه ، مخزون بضائع في ٨٩/١٢/٣١ : ١٠٠٠٠ جنيه ، إجمالي المبيعات ٣٩٢٥٠ جنيه ، ضرائب : ١٥٠٠ جنيه منها ١٠٠٠ جنيه تخص عمليات البيع والتوزيع ، مواد ومهمات مستخدمة في عمليات البيع ١٧٥ جنيه ، مسموحات مبيعات : ٥٠ جنيه ، مواد ومهمات مستخدمة في مكاتب الإدارة ١٥٠ جنيه ، عمولة وكلاء البيع ١١٧٥ جنيه ، مردودات مبيعات ٣٧٥ جنيه ، مصروفات بيعية متنوعة ٨٥٠ جنيه ، أجور ومرتبات عمال وموظفي البيع ٨٥٠٠ جنيه ، مرتبات الإدارة ١٣٠٠ جنيه ، نقل للدخل ٢٢٥ جنيه ، خصم نقدي مسموح به ٤٠٠ جنيه ، مياه وإنارة مكاتب الإدارة ٤٥٠ جنيه ، مردودات مشتريات ٥٠٠ جنيه إيجار معارض ومحلات البيع ١٩٠٠ جنيه ، إيجار مبنى الإدارة ٨٧٥ جنيه ، تأمين على مكاتب الإدارة ١٥٠ جنيه ، تأمين على معارض ومحلات البيع ١٠٠ جنيه .

( ب ) قم بإعداد ورقة عمل جزئية لحساب تكلفة البضاعة المباعة بتوسيط حساب لهذا الغرض وإجراء التسويات الآتية :

- ١ - الديون المشكوك في تحصيلها ١١٥٠ جنيه .
- ٢ - التأمين المستحق على معارض ومحلات البيع ٥٠ جنيه .
- ٣ - أجور مدفوعة مقدماً لعمال البيع تم إحتسابها ضمن الأجور ٧٥٠ جنيه ، حدد أثر كل من هذه التسويات على كل من مجمل الربح وصافي الربح الذي توصلت إليه في المطلوب ( أ ) .

## الفصل العاشر

في

### المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية

#### ١ - مقدمة وخطة الفصل:

افترضنا في الفصول السابقة أن المعاملات الآجلة للوحدة المحاسبية مع عملائها ومدينائها وكذلك مع مورديها ودائنيها كانت تقوم أصلاً على منطق اليسر وحسن النية وأهمية المحافظة على السمعة التجارية. ومعنى ذلك أن سياسة البيع الآجل للعملاء والمدينين كانت تقوم على فرض يسارهم وحسن نيتهم وجودة سمعتهم وجميعها من الضمانات الضرورية للوحدة المحاسبية حتى يمكنها التعامل معهم بالآجل وكفالة الحصول على مستحققاتها قبل عملائها ومدينائها في مواعيد استحقاقها. وعلى العكس من ذلك فإن يسر الوحدة المحاسبية وحسن نيتها وجودة سمعتها من العوامل الضرورية لحصولها على تسهيلات إئتمانية من مورديها ودائنيها وضمانهم في الحصول على مستحققاتهم من الوحدة المحاسبية.

وعلى الرغم من أن اليسر والنية الحسنة والسمعة الطيبة من المعايير المتعارف عليها في مجال الأعمال، إلا أن النشاط التجاري والصناعي بصفة عامة يقتضي في كثير من الأحيان ضرورة إثبات دائنيه الوحدة المحاسبية لعملائها ومدينائها ومديونيتها لمورديها ودائنيها بمستندات قانونية لها صفات وخصائص معينة<sup>(١)</sup> وتأتي ضرورة الإثبات المستندي في مثل هذه الأحوال لعديد من الأسباب، فقد يرجع ذلك إلى طبيعة نشاط الوحدة المحاسبية، أو الظروف الاقتصادية السائدة أو البيع بالتقسيط طويل الأجل أو غيرها من الأسباب. كما أن اتجاه الحالة الاقتصادية العامة إلى الركود والكساد وانتشار وتعدد ظاهرة الإفلاس من العوامل الجوهرية في زعزعة الثقة والرغبة في ضرورة الإثبات المستندي لأي معاملات آجلة بين الوحدة المحاسبية والغير عن طريق ما يعرف بالأوراق التجارية. ولهذه المستندات بعض الأركان الأساسية التي يجب أن تكون مكتملة لكي يطلق عليها قانوناً الأوراق التجارية.

---

(١) يوصي القرآن الكريم ما يفيد ذلك... (بأيها الذين آمنوا إذا تداينتم بدين إلى أجل مسمى فاكتبوه...) آية (٢٨٢) سورة البقرة..

وبناء على ما تقدم رأينا أن يخصص هذا الفصل للتعريف بالأوراق التجارية وأنواعها، والمعالجة المحاسبية المتعلقة بها وما قد يترتب عليها من إجراءات ومشاكل.

## ٢ - التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها:

الأوراق التجارية هي مجموعة وسائل السداد الورقية غير المعلقة على شرط والتي يجب أن تكون مكتملة لأركان قانونية معينة. والأوراق التجارية في ظل التشريع المصري تنطوي على ثلاثة أنواع هي: الشيك، والكمبيالة، والسند الإذني.

والشيك هو ورقة تتضمن أمراً كتابياً غير معلقاً على شرط من شخص يسمى الساحب إلى بنك يسمى المسحوب عليه بأن يدفع البنك بمجرد الاطلاع مبلغاً معيناً من النقود لشخص ثالث هو المستفيد أو لأمر المستفيد أو لحامل الأمر. ويجب أن تتوافر للشيك أركان ثلاثة على الأقل هي (١) تاريخ صدور الأمر. والذي يجب ألا يكون تاريخاً لاحقاً لتاريخ التحرير والا سرت على الشيك أحكام الكمبيالات، (٢) المبلغ، الذي يجب أن يكون مدوناً بالأرقام والحروف، (٣) وتوقيع الساحب، الذي يجب أن يتطابق مع نموذج توقيعه لدى البنك المسحوب عليه.

هذا ولا يعد الشيك ورقة تجارية إلا إذا كان تحريره مترتباً على عمل تجاري.

وتعد الكمبيالة ورقة تجارية بطبيعتها وتخضع في سحبها وضمانيها وقبولها وتظهيرها لأحكام القانون التجاري حتى ولو كانت مترتبة على عمل مدني. والكمبيالة هي ورقة تتضمن أمراً من شخص (هو الساحب) إلى شخص آخر (هو المسحوب عليه) بأن يدفع مبلغاً معيناً من النقود في تاريخ محدد أو عند الطلب إلى شخص ثالث (وهو المستفيد) والذي قد يكون نفس الساحب. ويجب أن تنطوي الكمبيالة على أركان معينة حتى يكتمل شكلها القانوني. وهذه الأركان هي: تاريخ التحرير، تاريخ الاستحقاق، اسم المستفيد وعنوانه، اسم المسحوب عليه وعنوانه، المبلغ بالأرقام والحروف، مقابل الوفاء ونوعه، توقيع الساحب، توقيع المسحوب عليه، وتاريخ القبول.

أما السند الإذني فهو ورقة تحمل تعهداً كتابياً غير مشروط بمقتضاها يتعهد محرر السند بسداد مبلغ معين من النقود في تاريخ معين أو عند الطلب لإذن شخص آخر هو المستفيد. وبالتالي تكون أركان السند الإذني كالآتي:



تاريخ تحرير السند، تاريخ الاستحقاق، اسم المستفيد وعنوانه، القيمة بالأرقام والحروف، مقابل الوفاء، توقيع المسحوب عليه وعنوانه.

ويعتبر السند الإذني عملاً تجارياً إذا كان محرره تاجراً حتى لو كان تحريره عن عمل مدني، أو إذا كان تحريره مترتباً على عمل تجاري حتى إذا كان محرره غير تاجر.

هذا ويطلق محاسبياً على الكمبيالات والسندات الإذنية التي تكون المنشأة هي المستفيد فيها أو التي تصدر من الغير لإذنها اصطلاحاً "أوراق القبض". أي تلك الأوراق التجارية التي يترتب عليها حصول المنشأة على مقبوضات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر. أما الأوراق التي تكون فيها المنشأة هي المسحوب عليه أو المدين فيطلق عليها محاسبياً "أوراق الدفع"، أي الأوراق التجارية التي يترتب عليها قيام المنشأة بسداد مدفوعات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر.

وأوراق القبض هي من حسابات الأصول المتداولة محددة القيمة النقدية، ومن ثم فهي مدينة بطبيعتها إذ تمثل حقوقاً مالية للمنشأة قبل الغير في صورة ديون ثابتة بأوراق تجارية، وعادة ما تحل محل الحسابات الشخصية للعملاء. أما أوراق الدفع فهي من حسابات الالتزامات قصيرة الأجل ومن ثم فهي دائنة بطبيعتها، وتمثل حقوقاً مالية للغير قبل المنشأة ثابتة بأوراق تجارية.

هذا وسوف نتناول المعالجة المحاسبية للشيكات أولاً ثم نليها بالمعالجة المحاسبية لأوراق القبض فأوراق الدفع.

### ٣ - المعالجة المحاسبية للشيكات:

تقوم الشيكات مقام النقدية وتتحول إلى نقدية عند الاطلاع عليها في البنك متى كان رصيد الساحب في البنك المسحوب عليه كافياً. والشيكات قد تكون صادرة من المنشأة (أي تقوم المنشأة بسحبها) للغير وفاء بالتزام عليها لهم مقابل شراء بضائع أو أصول أو خدمات. كما تسحب المنشأة شيكات لأمرها للحصول على مبالغ نقدية من حسابها في البنك لإيداعها خزينتها وفاء ببعض المصروفات النقدية أو النثرية أو وفاء بمشترياتها النقدية من البضائع والأصول. وقد تكون الشيكات واردة للمنشأة من الغير، بمعنى أن يكون الغير هو الساحب والمنشأة هي المستفيدة وذلك وفاء بالتزامات الغير قبل المنشأة مقابل مبيعات بضائع أو خدمات أو بيع أصول أو لتحصيل إيرادات.



ولا تختلف المعالجة المحاسبية للشيكات الصادرة من المنشأة عن معالجة المدفوعات النقدية. فإذا اشترت المنشأة بضاعة وسحبت شيكاً على حسابها الجاري في البنك سداداً للقيمة فإن حساب مخزون البضائع أو حساب مشتريات البضائع يجعل مدينياً ويجعل حساب النقدية حـ/ جاري بالبنك كذا دائناً بالقيمة. ويؤدي ذلك إلى نقص النقدية بالبنك (وهي من حسابات الأصول) بالقيمة مقابل زيادة مخزون البضاعة أو مشتريات البضاعة (وهي من الأصول) إلى أن تتحول إلى تكلفة بضاعة مبيعة بالقيمة. وإذا اشترت المنشأة إحدى الآلات مقابل سداد القيمة بشيك فإن حساب الآلات يجعل مدينياً (زيادة الأصول) مقابل جعل حساب النقدية بالبنك كذا دائناً (نقص أصول). أما إذا سحبت المنشأة شيكاً لأمرها لإيداع الحويلة خزينتها فإن حساب النقدية بالخزينة يجعل مدينياً مقابل جعل حساب النقدية بالبنك كذا دائناً.

ويتم اثبات هذه العمليات في دفتر اليومية العامة في المنشآت الصغيرة. أما في المنشآت الكبيرة فإن تفاصيل هذه العمليات عادة ما يتم اثباتها في دفتر يومية مساعد يطلق عليه "يومية المدفوعات" كما سيرد تفصيلاً في الدراسة اللاحقة. ويقتصر الإثبات في اليومية العامة على الإجماليات الشهرية لهذا الدفتر المساعد.

وعندما تحصل المنشأة على شيكات من الغير فإنها عادة ما تقوم بإيداعها في حسابها في البنك للحصول إذا كان لها حساباً جارياً في أحد البنوك أو أنها تقوم بتحصيلها من البنك المسحوب عليه لإيداعها خزينتها نقداً في حالة عدم وجود حساب جاري لها في أحد البنوك، كما قد تقوم بتظهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبل الغير. وفي الحالة الأولى يجعل حساب النقدية بالبنك مدينياً وحساب الساحب (العميل مثلاً) أو الحساب المتسبب في حصول المنشأة على الشيك كالمبيعات أو الأصول دائماً.

وعند الحصول على الشيك وإيداعه في البنك للحصول، ويكون مستند القيد في هذه الحالة هو حافظة إيداع الشيك أو الشيكات في البنك. وتقوم بعض المنشآت بتوسيط حساب الشيكات تحت التحصيل عند إيداع الشيكات الواردة في البنك للحصول إلى أن يرد إشعار البنك باضافة القيمة لحسابها الجاري لديه فتقوم باقفال الحساب الوسيط في حساب النقدية في البنك. وتكون القيود في هذه الحالة كالآتي:

١ - عند استلام الشيك أو الشيكات وعند ايداعها بالبنك للحصول:  
فإذا قامت المنشأة ببيع بضاعة أو أي أصول أخرى بشيكات، أو إذا  
قامت باستلام شيكات من عملائها سداداً لرصيد حسابهم يكون القيد كالاتي (المبالغ افتراضية):

٤٢٠٠٠ من ح/ الشيكات تحت التحصيل  
٤٢٠٠٠ إلى ح/ المبيعات أو العملاء أو الأصول

ايداع الشيكات رقم..... بتاريخ... بحسابنا  
الجاري رقم..... بينك ..... للحصول.

٢ - عند ورود اشعار البنك بتحصيل القيمة و اضافتها لحساب المنشأة في  
بنك الدلتا مثلاً يكون القيد في دفاتر المنشأة كالاتي:

٤٢٠٠٠ من ح/ النقدية بينك الدلتا  
٤٢٠٠٠ إلى ح/ الشيكات تحت التحصيل

تحصيل قيمة الشيكات ... بأرقام ... اشعار البنك .....

وإذا ما رفض الشيك لأي سبب من الأسباب فإنه يترتب على ذلك  
ضرورة جعل حساب الساحب مدينياً وحساب النقدية بالبنك في حالة عدم توسط  
ح/ الشيكات تحت التحصيل، أو حساب الشيكات تحت التحصيل في حالة  
توسطه دائماً.

وإذا لم يكن للمنشأة حساباً جارياً بأحد البنوك وقامت بتحصيل الشيك  
أو الشيكات من البنك المسحوب عليه لايداع القيمة خزينتها فإن القيود تكون  
كالآتي:

١ - عند استلام الشيك.  
٤٢٠٠٠ من ح/ الشيكات تحت التحصيل  
٤٢٠٠٠ إلى ح/ المبيعات أو العملاء أو الأصول

٢ - عند تحصيل القيمة:

٤٢٠٠٠ من ح/ النقدية بالخزينة

٤٢٠٠٠ إلى ح/ الشيكات تحت التحصيل

وإذا قامت المنشأة بتظهير الشيك للغير وفاء بالتزاماتها قبله بدلاً من ايداعه بالبنك للتحصيل أو بدلاً من تحصيل القيمة لايداعها الخزينة، فإن القيد الثاني في الحالتين السابقتين يصبح كالآتي:

٣ - عند تظهير الشيك للغير (موردين أو دائنين مثلاً)

٤٢٠٠٠ من ح/ الموردين أو الدائنين

٤٢٠٠٠ إلى ح/ الشيكات تحت التحصيل

هذا وعادة ما يتم إجراء هذه القيود في المنشأة الصغيرة في دفتر اليومية العامة، أما في المنشآت الكبيرة فإن حركة الشيكات الواردة يتم إثباتها تفصيلاً في يومية المقبوضات ويقتصر الإثبات في اليومية العامة على الاجماليات الشهرية لها، ولن نتعرض هنا لتفاصيل هذه الأمور وإجراءاتها المحاسبية التي سيرد شرحها في مراحل دراسية أخرى.

أما الشيكات الصادرة، أي تلك التي تقوم المنشأة بتحريرها لحساب الغير سحباً على رصيد حسابها ببنك أو بنوك معينة - فإنها عادة ما يتم إثباتها في الدفاتر باعتبارها مؤدية إلى نقص رصيد النقدية في البنك وقت إصدارها. فإذا أصدرت المنشأة شيكاً لأمر مورد بمبلغ ١٧٩٠٠ جنيه سداداً لثمن مشترياتها منه، فيكون القيد على النحو التالي:

١٧٩٠٠ من ح/ الموردين

١٧٩٠٠ إلى ح/ النقدية بالبنك (كذا) شيك

رقم ... على بنك .... بتاريخ ....

وعادة ما يتم قيد الشيكات الصادرة في دفتر بياني يخصص لهذا الغرض كما يتم قيدها محاسبياً في المنشآت الصغيرة في اليومية العامة، وفي المنشآت الكبيرة في يومية المدفوعات بصفة تفصيلية، وفي اليومية العامة

بصفة دورية إجمالية ولن نتعرض لتفاصيلها أيضاً ونتركها لمراحل دراسية أخرى.

#### ٤ - المعالجة المحاسبية لأوراق القبض:

تعتبر أوراق القبض ظاهرة طبيعية في المنشآت والشركات التي تمارس نشاط البيع بالتقسيط وتلك التي تكون فيها فترة الائتمان الممنوحة لعملائها طويلة، وتفضل أوراق القبض على الحسابات الشخصية المفتوحة للعملاء في مثل هذه الأحوال وغيرها لأنها تمثل مستقداً كتابياً له ميزات قانونية في إثبات الدين من ناحية، كما أنها قابلة للتحويل إلى نقدية عن طريق الخصم أو القطع في البنوك من ناحية ثانية، كما يترتب على بعضها اكتساب المنشأة لفوائد دائنة من ناحية ثالثة. وعادة ما تربط أوراق القبض بسياسة البيع الآجل. وتتطوي أوراق القبض في مصر على الكمبيالات والسندات الإذنية التي تكون المنشأة هي المستفيدة فيها. وقد تحصل المنشأة على أوراق القبض عند قيام عملية البيع الآجل، أو قد تحصل عليها من العملاء سداداً لأرصدتهم الشخصية المدينة لديها.

فإذا افترضنا مثلاً أن شركة الشروق باعت بضاعة بمبلغ ١٩٧٠٠ جنية في ١٩٩٥/١/٣١ مقابل سحب كمبيالة على العميل عبدالله هلال في نفس التاريخ والذي قام بقبولها وتستحق السداد في ١٩٩٥/٤/١، كما حصلت في ٢/٢ على سند إذني محرر بمعرفة العميل محمود مراد بمبلغ ١٤٩٠٠ جنية يستحق بعد شهرين سداداً لرصيد حسابه المدين لدى المنشأة فإن القيود تكون كالآتي:

١٩٧٠٠	من ح/ أوراق القبض	١٩٩٥/١/٣١
١٩٧٠٠	إلى ح/ المبيعات	
كمبيالة رقم ... بتاريخ ١/٣١ تستحق في ٤/١ مسحوبة على العميل		
عبدالله هلال سداد لفاتورتنا رقم ... بتاريخ ١٩٩٥/١/٣١		

---

١٤٩٠٠	من ح/ أوراق القبض	١٩٩٥/٢/٢
١٤٩٠٠	إلى ح/ العملاء - ح/ محمود مراد	
سند إذني رقم ... بتاريخ ٢/٢ يستحق في ٤/٢		
صادر من العميل سداداً لرصيد حسابه لدينا.		

---



هذا ويمكن توسط حساب العملاء في كل الأحوال. ففي حالة كمبيالة عبدالله هلال كان من الممكن اثبات عملية البيع بجعل حساب العميل مديناً وحساب المبيعات دائناً، ثم اثبات الحصول على الكمبيالة بجعل حـ/ أوراق القبض مديناً وحساب العميل دائناً. والواقع أنه يفضل توسط حساب العملاء في شأن الحصول على أوراق القبض كوسيلة للاثبات الدفترى لمقابل الوفاء.

وتجرى هذه القيود عادة في اليومية العامة في المنشأة الصغيرة التي لا تمسك يومية مساعدة لأوراق القبض بينما تثبت تفاصيلها في المنشآت الكبيرة في هذه اليومية المساعدة كما سيرد في مرحلة تالية من الدراسة.

#### ٤ - (أ) المعالجة المحاسبية للتصرف في أوراق القبض:

وعندما تحصل المنشأة على أوراق القبض فهي تستطيع أن تتخذ في شأنها أي من الإجراءات التالية: (١) الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وتحصيلها، (٢) إيداعها في البنك لتحصيلها في تاريخ الاستحقاق لحساب المنشأة، (٣) خصمها لدى أحد البنوك والحصول على قيمتها نقداً، (٤) تظهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبله، (٥) إيداعها بأحد البنوك كضمان للحصول على قرض.

١ - وإذا ما احتفظت المنشأة بأوراق القبض حتى تاريخ الاستحقاق وقامت بتحصيلها فعلاً فإن قيد التحصيل يكون كالآتي:

١٩٧٠٠ من حـ/ النقدية (بالصندوق أو البنك) ١٩٩٥/٤/١

١٩٧٠٠ إلى حـ/ أوراق القبض

تحصيل الكمبيالة المسحوبة على العميل عبدالله هلال

٢ - أما إذا أودعت المنشأة الأوراق بالبنك للتحصيل لحسابها في تاريخ الاستحقاق فإن القيود تكون كالآتي:

- عند إيداع الورقة بالبنك للتحصيل:

١٤٩٠٠ من حـ/ أوراق القبض برسم التحصيل ١٩٩٥/٢/٣

١٤٩٠٠ إلى حـ/ أوراق القبض

إيداع السند الإثني الصادر من محمود مراد بالبنك للتحصيل

وعادة ما يحصل البنك في هذه الحالة على عمولة مقابل قيامه  
بتحصيل الورقة نيابة عن المنشأة يطلق عليها من وجهة نظر المنشأة مصاريف  
تحصيل أوراق القبض. فإذا قام البنك بتحصيل السند الإذني في تاريخ  
الاستحقاق و اضاف قيمتها لحساب المنشأة لديه بعد خصم مصاريف تحصيل  
قدرها خمسة جنيهات مثلاً، فإن القيد يكون كالآتي:

- عند التحصيل:

من مذكورين ١٩٩٥/٤/٢

١٤٨٩٥ ح/ النقدية بالبنك

٥ ح/ مصاريف تحصيل أوراق القبض

١٤٩٠٠ إلى ح/ أوراق القبض

تحصيل السند الإذني الصادر من محمود مراد

اشعار اضافة رقم... بتاريخ ١٩٩٥/٤/٢

٣ - وإذا ما قامت المنشأة بخصم أو قطع أوراق القبض للحصول على قيمتها  
نقدًا في الحال أو في أي تاريخ سابق لتاريخ الاستحقاق لحاجاتها النقدية  
مثلاً، فإن البنك في هذه الحالة يقوم بخصم الورقة طبقاً لأسعار الفائدة  
السائدة في السوق للاقراض عند قيام العملية. ويرتبط قبول البنك لخصم  
أوراق القبض التي تقدمها بالسمة التجارية والمركز المالي لكل من  
المسحوب عليه أو المدين والمستفيد معاً.

ويرتتب على خصم (أو قطع) الأوراق التجارية انتقال ملكيتها للبنك  
مع بقاء المنشأة مسئولة تضامناً مع المدين بقيمة الورقة قبل البنك حتى يتم  
التحصيل.

فإذا افترضنا أن شركة الشروق قد قامت بخصم الكمبيالة المسحوبة  
على عبدالله هلال لدى بنك الاسكندرية بسعر خصم قدره ١٢٪ سنوياً فإن قيد  
اثبات خصم الورقة لدى البنك في دفاتر المنشأة يكون كالآتي:

من مذكورين

١٩١٠٩ ح/ النقدية (بالصندوق أو البنك)  
٥٩١ ح/ مصاريف خصم (قطع) أوراق القبض  
١٩٧٠٠ إلى ح/ أوراق القبض

اثبات خصم الكمبيالة بمصاريف خصم لمدة ثلاث شهور

$$٥٩١ \text{ جنيه} = \frac{٣}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ١٩٧٠٠$$

٤ - أما إذا قامت المنشأة بتظهير الورقة للغير سداداً لالتزام عليها، كأن تقوم بتظهيرها لأحد الموردين أو الدائنين، فإن ملكية الورقة تنتقل للمظهر إليه مع بقاء مسئولية المنشأة تضامنياً مع المسحوب عليه أو المدين قبل المظهر إليه حتى يتم سداد قيمة الورقة. فإذا افترضنا أن شركة الشروق قد قامت بتحويل السند الإذني الذي حرره العميل محمود مراد إلى المورد سعيد عبدالجواد سداداً لرصيد حسابه الدائن في دفاتر المنشأة فإن القيد يكون كالآتي:

١٤٩٠٠ من ح/ الموردين - سعيد عبدالجواد

١٤٩٠٠ إلى ح/ أوراق القبض

٥ - وإذا قامت المنشأة بتقديم أوراق القبض إلى أحد البنوك كضمان لحصولها على قرض أو تسهيلات ائتمانية من البنك، فيلزم في هذه الحالة أن تكون الأوراق المقدمة كضمان من الدرجة الأولى من حيث يسار وسمعة المدين ولا يتجاوز تاريخ استحقاقها ستة أشهر. ولا يقوم البنك باقراض قيمة الورقة بالكامل. وتختلف حدود القيمة السلفية للورقة من بنك إلى آخر ومن عميل (البنك) إلى آخر، وهي عادة ما تتراوح بين ٧٠٪ و ٩٠٪ من قيمة الورقة. وهذا وعادة ما يقوم البنك بتخصيل الأوراق المودعة لديه كضمان لحساب المنشأة مقابل تقاضي عمولة التخصيل المناسبة، كما يتقاضى البنك فوائد على القرض أو التسهيلات الائتمانية الممنوحة للمنشأة بضمان الأوراق عن مدة القرض أو التسهيلات. فإذا افترضنا مثلاً أن شركة الأضواء لتجارة الأدوات الكهربائية قد قامت بإيداع كمبيالة قيمتها ٨٠٠٠٠ جنيه مسحوبة على محلات عبدالعال بتاريخ ١/٨/١٩٩٥ وتستحق السداد في ١/١٢/١٩٩٥ لدى البنك الأهلي ضماناً لتسهيلات

انتمانية في حدود ٥٠٠٠٠ جنيه، بسعر فائدة سنوية قدره ١٢٪، ويفرض  
أن البنك قد قام بتحصيل الكمبيالة في تاريخ الاستحقاق مقابل مصاريف  
تحصيل قدرها ١٢٥ جنيهًا، فإن القيود تكون كالآتي:

- عند تقديم الكمبيالة كضمان:

٨٠٠٠٠ من حـ/ أوراق القبض برسم التأمين ١٩٩٥/٨/١  
٨٠٠٠٠ إلى حـ/ أوراق القبض

- عند حصول المنشأة على القرض وإيداعه في حسابها الجاري لدى البنك:

٥٠٠٠٠ من حـ/ النقدية-حـ/ جاري بالبنك الأهلي المصري ٨/١  
٥٠٠٠٠ إلى حـ/ القروض الدائنة-قرض البنك الأهلي  
المصري

هذا وقد يمنح البنك تسهيلات انتمانية للمنشأة في حدود المبلغ تمكنها  
من السحب على حسابها الجاري على المكشوف خلال الفترة حتى تاريخ  
الاستحقاق في حدود القيمة المصرح بها. وفي هذه الحالة لا يستدعي الأمر قيام  
المنشأة بإثبات القيد السابق ويكون رصيد حسابها الجاري في البنك دائنًا (أي  
من الالتزامات) بدلاً من كونه مدينًا عندما تقوم بسحب الشيكات عليه. وفي هذه  
الحالة تتحمل المنشأة الفوائد على مقدار المتوسط المرجح زمنياً لهذا الرصيد  
الدائن خلال فترة التسهيلات.

وفي حالة القرض، وعند قيام البنك بتحصيل قيمة الكمبيالة واستيفاء  
قيمة القرض والفوائد ومصاريف التحصيل وإضافة الباقي إلى الحساب الجاري  
للمنشأة يجرى القيد التالي:



من مذكورين

٥٠٠٠٠ ح/ القروض الدائنة - قرض البنك الأهلي المصري  
١٩٩٥/١٢/١

٢٠٠٠ ح/ القوائد المدينة

١٢٥ ح/ مصاريف تحصيل أوراق القبض

٢٧٨٧٥ ح/ النقدية - جاري البنك الأهلي المصري

٨٠٠٠٠ إلى ح/ أوراق القبض برسم التأمين

تحصيل قيمة الكمبيالة المودعة في البنك كضمان للقرض

وسداد القوائد على القرض ومقدارها

$$٢٠٠٠ \text{ جنيه} = \frac{٤}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ٥٠٠٠٠$$

وسداد مصاريف التحصيل والقرض وايداع الباقي في الحساب الجاري

وفي حالة التسهيلات الائتمانية، وبفرض أن البنك قد فتح تسهيلات في حدود ٥٠٠٠٠ جنيه بضمان الورقة خلال ثلاثة أشهر بسعر فائدة ١٢٪، وبفرض أن الشركة استفادت بهذه التسهيلات كآتي: ٢٠٠٠٠ في ٨/١، ٢٠٠٠٠ في ٩/١، ١٠٠٠٠ في ١٠/١، وقد قام البنك بتحصيل الكمبيالة في ١٢/١ تاريخ الاستحقاق، فإن حساب القوائد يكون كآتي:

على ٢٠٠٠٠ لمدة أربعة أشهر =

$$٨٠٠ \text{ جنيه} = \frac{٤}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ٢٠٠٠٠$$

على ٢٠٠٠٠ لمدة ثلاثة شهور =

$$٦٠٠ \text{ جنيه} = \frac{٣}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ٢٠٠٠٠$$

على ١٠٠٠٠ لمدة شهرين =

$$٢٠٠ \text{ جنيه} = \frac{٢}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ١٠٠٠٠$$

١٦٠٠ جنيه

المجموع

ويكون قيد الترحيل كالآتي:

من مذكورين

٧٨٢٧٥	ح/ النقدية - جاري بابتك الأهلي المصري ٩٥/١٢/١
١٦٠٠	ح/ الفوائد المدينة
١٢٥	ح/ مصاريف تحصيل أوراق القبض
٨٠٠٠٠	إلى ح/ أوراق القبض برسم التأمين

ويترتب على ذلك أن يصبح رصيد الحساب الجاري مدينياً بمبلغ ٢٨٢٧٥ جنيه بدلاً من كونه دائناً (مكشوفاً) بمبلغ ٥٠٠٠٠.

٤ - (ب) تحصيل أوراق القبض قبل موعد الاستحقاق ورفضها وتجديدها في حالة التوقف عن السداد:

افترضنا في الحالات الخمس السابقة أن أوراق القبض يتم تحصيلها في موعد استحقاقها بالضبط، الأمر الذي يستلزم أن يكون المدين أو المسحوب عليه موسراً وقادراً وحسن النية في ذلك التاريخ. وبالتالي فإثبات التحصيل كان يظهر في دفاتر المنشأة إذا ما احتفظت بأوراق القبض لديها لتحصيلها أو إذا ما أرسلتها للبنك للحصول بالنيابة عنها أو إذا ما اقترضت بضمانها من البنك. أما في حالة خصم الورقة (أو قطعها) في البنك، أو تظهيرها للغير فإن عملية السداد في تاريخ الاستحقاق لا تظهر في دفاتر المنشأة وإنما تظهر في دفاتر من انتقلت ملكية الورقة إليه.

وقد يرغب المدين أو المسحوب عليه ورقة القبض في بعض الأحوال أن يقوم بسداد قيمة الورقة قبل موعد استحقاقها مقابل حصوله على ما يسمى بخضم تعجيل الدفع. ويمثل هذا الخصم قيمة الفوائد المستحقة على مبلغ الورقة من تاريخ السداد المبكر حتى تاريخ الاستحقاق وهي تماثل في طبيعتها مصاريف الخصم (أو القطع) لدى البنك بسعر الفائدة الذي يتفق عليه المدين مع المستفيد التي تقع الورقة في حيازته وملكيته. فإذا كانت منشأة النجاح قد حصلت على سند إذني من دار الشروق بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين وانفق الطرفان على أن تسدد دار الشروق قيمة السند قبل موعد استحقاق بشهر مقابل الحصول على خصم بواقع ٤٪ فإن قيد السداد كالآتي:

من مذكورين	
ح/ النقدية (بالصندوق أو البنك)	٧٦٨٠
ح/ مصاريف خصم تعجيل الدفع	٣٢٠
إلى ح/ أوراق القبض (إذا كانت الورقة في حيازة المنشأة) أو إلى ح/ أوراق القبض برسم التحصيل (إذا كانت الورقة مودعة في البنك للتحصيل)، أو إلى ح/ أوراق القبض برسم التأمين.	٨٠٠٠

ذلك مع مراعاة اثبات مصاريف التحصيل في حالة قيام البنك بتحصيل الورقة واثبات الفوائد المدينة في حالة ايداع الورقة برسم التأمين.

أما إذا توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد قيمة ورقة القبض في تاريخ الاستحقاق، فإنه يصبح من الواجب على من تقع الورقة في حيازته اتخاذ الاجراءات القانونية اللازمة لحماية حقوق الأصيل المستفيد منها، ويتم ذلك باثبات امتناع المدين عن السداد بعمل بروتستو عدم الدفع في قلم المحضرين في المحكمة التجارية التي يقع في دائرتها محل المدين في المواعيد القانونية المحددة. وبالتالي فإن عمل البروتستو يقع على عاتق الساحب أو المستفيد الأول في حالة احتفاظه بالورقة للتحصيل. ويقع على عاتق البنك لحساب المستفيد الأول إذا كانت الورقة مودعة لديه للتحصيل ويتقاضى البنك كل ما يتحمله من مصاريف لعمل البروتستو بالخصم على حساب المستفيد لديه. ويقع على عاتق البنك ضماناً لحقوقه إذا كانت الورقة مودعة لديه برسم التأمين أو إذا كانت مخصومة (مقطوعة) لديه ثم يحمل حساب الساحب أو المستفيد المودع أو الخاصم لديه بقيمة الورقة مضافاً إليها مصاريف البروتستو. أما إذا كانت الورقة تم تظهيرها للغير فيقع على عاتق هذا الغير الذي تقع في حيازته الورقة القيام بإجراءات البروتستو ثم يحمل المحول منه الورقة بقيمتها مضافاً إليها المصاريف. وفي كل الأحوال الخمس السابقة يلزم أن تقوم المنشأة الساحبة للورقة أو المستفيدة الأولى منها باثبات توقف المدين عن السداد بجعل حسابه لديها مديناً مقابل قيمة الورقة ومصاريف البروتستو بصرف النظر عن من قام بسدادها. ويكون الطرف الدائن للقيد متلائماً مع كل حالة. فإذا افترضنا مثلاً أن شركة النهضة قد قامت بسحب الكمبيالات التالية على بعض عملائها في ١٩٩٦/٤/١ وتصرفت فيها كالتالي:

رقم الكمبيالة	المبلغ	المسحوب عليه	تاريخ الاستحقاق	التصريف
١	٨٠٠٠	عبدالسميع	١٩٩٦/٥/١	احتفظت بها للحصول
٢	٥٠٠٠	عبدالستار	١٩٩٦/٦/١	أودعت في البنك للحصول
٣	٧٥٠٠	عبدالغفار	١٩٩٦/٧/١	خصمت في البنك
٤	١٠٠٠٠	عبدالواحد	١٩٩٦/٨/١	حولت للمورد حستين
٥	٤٠٠٠٠	عبدالوجود	١٩٩٦/١٠/١	أودعت في البنك ضماناً للتسهيلات

وبفرض أن جميع هؤلاء العملاء قد توقفوا عن السداد، وبلغت  
مصاريف البروتستو على الكمبيالات الخمس على التوالي ٢٠ جنية، ٢٢ جنية،  
١٨ جنية، ٢٥ جنية، ٥٠ جنية، فإن اثبات التوقف في دفاتر منشأة السعادة  
يكون كالاتي:

٢٠ من حـ/ مصاريف البروتستو ١٩٩٦/٥/١  
٢٠ إلى حـ/ النقدية بالصندوق  
اثبات سنداد مصاريف البروتستو على كمبيالة عبدالسميع

٨٠٢٠ من حـ/ العميل عبدالسميع ١٩٩٦/٥/١  
إلى مذكورين  
٨٠٠٠ حـ/ أوراق القبض  
٢٠ حـ/ مصاريف البروتستو



٥٠٢٢ من ح/ العميل عبدالستار ١٩٩٦/٦/١

إلى مذكورين

٥٠٠٠ ح/ أوراق القبض برسم التحصيل

٢٢ ح/ النقدية - بالبنك الجاري

اثبات توقف عبدالستار عن سداد الكمبيالة المودعة في البنك  
للتحصيل وتحمله بمصاريف البروتستو

٧٥١٨ من ح/ العميل عبدالغفار ١٩٩٦/٧/١

٧٥١٨ إلى ح/ البنك - جاري

اثبات توقف عبدالغفار عن سداد الكمبيالة المخصوصة  
وتحميله بمصاريف البروتستو

١٠٠٢٥ من ح/ العميل عبدالواحد ١٩٩٦/٨/١

١٠٠٢٥ إلى ح/ المورد حسنين

اثبات توقف عبدالواحد عن سداد الكمبيالة المحولة للمورد حسنين  
وتحميله بمصاريف البروتستو الذي حملنا بها حسنين

٤٠٠٥٠ من ح/ العميل عبدال موجود ١٩٩٦/١٠/١

إلى مذكورين

٤٠٠٠٠ ح/ أوراق القبض برسم التأمين

٥٠ ح/ النقدية - بالبنك الجاري

اثبات توقف عبدال موجود وتحمله بمصاريف البروتستو التي حملنا  
بها البنك

ويترتب على توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد الأوراق  
التجارية إما اعلان افلاسه أو الاتفاق مع الساحب أو المستفيد بتجديد الورقة  
ومد أجل استحقاقها بقيمة اجمالي الدين والمصاريف مضافاً إليها فوائد التأخير  
عن مدة التجديد، أو السداد الجزئي لقيمة الدين وتجديد الورقة بما يتبقى والفوائد

التي تستحق عليه. وسوف نتناول المعالجة المحاسبية لحالة الإفلاس أولاً ثم نليه بحالة التجديد الكلي أو الجزئي.

ويترتب على إعلان إفلاس المدين استحقاق جميع ديونه، قيام المحكمة التجارية بتعيين مصفي لتصفية أعمال المفلس وأصوله، وتوزيع حصيلة التصفية على الدائنين إذا كان المفلس معسراً أو سداد ديونه إذا كان المفلس موسراً. ومعنى اعسار المفلس عدم كفاية حصيلة التصفية لسداد ديونه بالكامل، وفي هذه الحالة توزع حصيلة التصفية على الدائنين طبقاً لأولويات معينة ثم بالنسبة والتناسب. فإذا افترضنا مثلاً إعلان إفلاس عبدالسميع ووجد أنه معسراً، وحدد المصفي نسبة استيفاء الديون بنسبة ٦٠٪، وسدد للدائنين على هذا الأساس، فإن القيد في دفاتر شركة النهضة يكون كالآتي:

من مذكورين	
حـ/ النقدية-بالبنك أو الصندوق	٤٨١٢
حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها (أوحـ/ الديون	٣٢٠٨
المعدومة ثم تقفل في المخصص)	
إلى حـ/ العميل عبدالسميع	٨٠٢٠
اثبات إفلاس عبدالسميع وحصولنا على ٦٠٪ من أصل الكمبيالة	
والمصاريف	

أما إذا كان المفلس موسراً فإن هذا يعني أن حصيلة التصفية تكفي أو تزيد عن سداد جميع الدائنين بكامل الدين. فإذا افترضنا مثلاً أن العميل عبدالواحد قد أعلن إفلاسه وكان موسراً فإن شركة النهضة، عندما يتم التوقف عن سداد الكمبيالة المحولة للمورد حسنين، تقوم هي بسداد المستحق للمورد بجعل حسابه مدينياً وحساب النقدية دائناً، ثم عندما يقوم المصفي بسداد مستحقاتها قبل عبدالواحد تجعل حساب النقدية مدينياً وحساب العميل عبدالواحد دائناً.

وإذا اتفق أطراف الورقة التجارية على تجديدها ومد أجل الاستحقاق وعدم إعلان إفلاس المدين فإن عملية التجديد قد تنصب على كامل الدين والفوائد أو على جزء منه. فإذا افترضنا مثلاً أن شركة النهضة قد اتفقت مع عبدالستار على تجديد الكمبيالة بمقدار المستحق عليه لمدة ثلاثة أشهر تنتهي في ١٩٩٦/٩/١ بسعر فائدة ١٢٪ سنوياً فإن قيد التجديد يكون مماثلاً لقيد سحب

كمبيالة جديدة بجملة المستحق مضافاً إليه فوائد مع ضرورة اثبات الفوائد الدائنة. وذلك مع مراعاة أن الكمبيالة القديمة يتم إلغاؤها نتيجة اثبات قيد التوقف عن السداد الوارد بعاليه. ويكون قيد اثبات الكمبيالة الجديدة كالاتي:

٥١٧٢,٦٦ من ح/ أوراق القبض ١٩٩٦/٦/١

إلى مذكورين

٥٠٢٢,٠ ح/ العميل عبدالستار

١٥٠,٦٦ ح/ الفوائد الدائنة- فوائد تجديد كمبيالات

اثبات تجديد كمبيالة عبدالستار بالأصل ومصاريف البروتستو

وفوائد تجديد.

$$١٢ \times ٥٠٢٢ \times \frac{٣}{١٠٠} = ١٥٠,٦٦ \text{ جنيه}$$

١٢ ١٠٠

ولا يختلف التجديد الجزئي عن التجديد الكلي إلا فيما يختص بالمبلغ النقدي والذي يجعل به حساب النقدية مديناً بدلاً من حساب أوراق القبض، كما أن فوائد التجديد تحسب على ما تبقى بعد ذلك من رصيد مدين في حساب العميل وتضاف لهذا الرصيد لتحديد قيمة الكمبيالة الجديدة.

#### ٥ - المعالجة المحاسبية لأوراق الدفع:

تتطوي أوراق الدفع على الكمبيالات المسحوبة على المنشأة بمعرفة دائنيها أو السندات الإذنية التي تحررها المنشأة لحساب هؤلاء. وأوراق الدفع دائنة بطبيعتها حيث تمثل احلال الالتزامات الشخصية للمنشأة قبل الغير بالالتزامات ثابتة بموجب أوراق تجارية كما سبق وذكرنا. وعندما تقبل المنشأة ورقة دفع مسحوبة عليها أو تحرر سنداً إذنياً لحساب الغير فإن الطرف الدائن من القيد يكون ح/ أوراق الدفع. أما الطرف المدين فقد يختلف طبقاً للسبب في خلق الورقة. فقد يكون المشتريات أو مخزون البضائع إذا تم سحبها أو إصدارها عند الشراء/ أو قد يكون الطرف المدين فيها أي أصل من الأصول التي يتم الوفاء بقيمتها مقابل أوراق دفع إلا أنه جرت العادة أن يخصص حساب أوراق الدفع للأوراق التجارية التي تتجاوز مدتها سنة والتي عادة ما ترتبط بعمليات شراء البضائع. ونفرض مثلاً شركة الأضواء لتجارة الأجهزة الكهربائية قد قامت في ١٩٩٠/٢/١ بالعمليات التالية: (١) اشترت أدوات

كهربائية لأغراض الاتجار فيها من المحلات العامة للكهرباء بمبلغ ٤٣٥٠ جنيهاً سددت منها نقداً ١٣٥٠ جنيهاً وحررت بالباقي سنداً إذنيّاً يستحق بعد شهر، (٢) قبلت كمبيالة مسحوبة بمعرفة المورد هلال سداداً لرصيد حسابه البالغ ٢٣٤٠ جنيهاً يستحق بعد شهرين. وتكون القيود اللازمة لاثبات هذه العمليات في دفاتر شركة الأضواء كالآتي:

٤٣٥٠ من حـ/ المشتريات أو مخزون البضاعة ١٩٩٠/٢/١

إلى مذكورين

١٣٥٠ حـ/ النقدية - بالبنك أو الصندوق

٣٠٠٠ حـ/ أوراق الدفع

اثبات شراء بضاعة وإصدار سند إذني سداداً  
لجزء من القيمة بمبلغ ٣٠٠٠ يستحق بعد شهر

٢٣٤٠ من حـ/ الموردين - المورد هلال

٢٣٤٠ إلى حـ/ أوراق الدفع

قبولنا الكمبيالة المسحوبة علينا سداداً لرصيد حساب المورد  
وتستحق بعد شهرين

وإذا توقفت المنشأة عن سداد أوراق الدفع في مواعيد الاستحقاق فإنها تتحمل مصاريف البروتستو وتكون عرضة لاشهار افلاسها ما لم تقم بالوفاء أو الاتفاق مع الدائن على تجديد الورقة. فإذا افترضنا مثلاً أن شركة الأضواء توقفت عن دفع قيمة السند الإذني المستحق عليها في ١٩٩٠/٣/١ للمحلات العامة وقامت الأخيرة بتحرير البروتستو والبالغ مصاريفه ٧ جنيه، ثم اتفق الطرفان على تجديد السند بقيمة الأصل والمصاريف مضافاً إليها فائدة بواقع ١٢٪ سنوياً لمدة شهرين فإن قيود التوقف والتجديد تكون في دفاتر شركة الأضواء كالآتي:

من مذكورين

٣٠٠٠ حـ/ أوراق الدفع

٧ حـ/ المصاريف القضائية

٣٠٠٧ إلى حـ/ الموردين - المحلات العامة للكهرباء

اثبات توقفنا عن سداد السند الإذني المستحق في ٣/١ وتحملنا  
لمصاريف البروتستو



٦٠.١٤ من حـ/ الفوائد المدينة - فوائد تجديد أوراق الدفع ٣/١

٦٠.١٤ إلى حـ/ الموردين - المحلات العامة للكهرباء

تحميلنا لفوائد تجديد السند لمدة شهرين بواقع ١٢٪

$$3007 \times \frac{12}{100} \times \frac{2}{12} = 60.14 \text{ جنيه}$$

٣٠٦٧.١٤ من حـ/ الموردين - المحلات العامة ٣/١

٣٠٦٧.١٤ إلى حـ/ أوراق الدفع

تجديد السند الإذني بالرصيد المستحق علينا للمحلات العامة

بتاريخ استحقاق ٩٠/٥/١

أما إذا تم اعلان افلاس المنشأة فإن سداد رصيد الدائنين يتم بمعرفة المصفي طبقاً لحالة يسارها أو اعسارها بعد تحقق حصيلة التصفية، وهو موضوع نتناوله تفصيلاً في دراستنا المتقدمة للمحاسبة.

هذا ويراعى أن أوراق الدفع من وجهة نظر المحرر أو المسحوب عليه القابل المدين هي أوراق قبض من وجهة نظر الساحب أو المستفيد أو المحوّل إليه الورقة. وبالتالي فإن قيام المستفيد من أوراق الدفع بتحويلها للغير أو بإيداعها في البنك للحصول أو بخصمها في البنك أو إيداعها في البنك برسم التأمين لا تؤثر في حسابات المدين القابل للكمبيالة أو محرر السند، والتي تعتبر هذه الأوراق من وجهة نظره بمثابة أوراق دفع كما يتضح من المثال العام التالي.

## ٦ - الكمبيالة الصورية:

هي ورقة تجارية مسحوبة من شخص على آخر دون أن يكون لها مقابل وفاء حقيقي، بمعنى أن المسحوب عليه لا يكون مدينًا للساحب، وإنما يتفق الطرفان على سحبها وقبولها لغرض خصمها أو الاقتراض بضمانها من البنوك كوسيلة للحصول على نقدية حاضرة، ولذلك فهي عادة محرمة قانوناً.

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية في دفاتر الساحب والمسحوب عليه عن المعالجة المحاسبية للكمبيالة الحقيقية، إلا أن على الساحب في هذه الحالة أن يوفي للمسحوب عليه بقيمة الكمبيالة أو ما استفاد به من

حصيلتها في مواعيد الاستحقاق حتى يتمكن من الوفاء بقيمتها للبنك الخاص المقرض.

#### ٧ - مثال عام:

باعت شركة الشروق بضاعة لشركة الغروب بلغ سعر بيعها ١٥٠ ألف جنيه وتكلفتها ٧٠٪ من سعر البيع وكان ذلك في ٢٧/٤/١٩٩٦. وفي ٥/١ سحبت شركة الشروق ٥ كمبيالات على شركة الغروب متساوية القيمة كل منها بمبلغ ٣٠ ألف جنيه وقد قبلتهم شركة الغروب. هذا وتستحق الأولى في ٧/١ والثانية في ٨/١ والثالثة في ٩/١ والرابعة في ١٠/١ والخامسة في ١١/١.

وقد قامت شركة الشروق بالتصرف في هذه الأوراق كالآتي:

- ١ - الكمبيالة الأولى حق ٧/١ احتفظت بها للحصول.
  - ٢ - الكمبيالة الثانية حق ٨/١ أرسلت للبنك للحصول.
  - ٣ - الكمبيالة حق ٩/١ خصمت في البنك بمعدل ١٢٪ سنوياً.
  - ٤ - الكمبيالة حق ١٠/١ تم ايداعها في البنك لضمان تسهيل ائتماني في حدود ٢٠٠٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ١٢٪ سنوياً، وقد قامت الشركة بسحب المبلغ على دفعتين الأولى بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه في ٥/١ والباقي في ٦/١.
  - ٥ - الكمبيالة حق ١١/١ ظهرت للمورد حمدون سداداً لرصيد حسابه.
- وقد قامت شركة الغروب بسداد الكمبيالات الثلاثة الأولى في تواريخ استحقاقها وبلغت مصاريف وعمولة البنك عن تحصيل الكمبيالة الثانية ٤٠ جنيه. كما توقفت عن سداد الكمبيالة الرابعة وبلغت مصاريف البروتستو ٥٠ جنيه وقد اتفقت مع شركة الشروق على سداد ٥٠٠٠ جنيه والمصاريف نقداً وتجديد الكمبيالة بالباقي لمدة ثلاثة شهور بسعر فائدة ١٨٪ سنوياً.
- أما الكمبيالة الخامسة فقد توقفت شركة الغروب عن سدادها أيضاً وبلغت مصاريف البروتستو ٦٥ جنيه وتم تجديدها لمدة شهرين بفائدة ١٥٪:
- المطلوب:

تسجيل العمليات السابقة في دفاتر كل من:

- ١ - شركة الشروق.
- ٢ - شركة الغروب.
- ٣ - المورد حمدون.

اولا: دفاتر شركة الشروق:

١٩٩٦/٤/٢٧	من ح/ العملاء - الغروب الى ح/ المبيعات	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
١٩٩٦/٤/٢٧	من ح/ تكلفة البضاعة المباعة إلى ح/ مخزون البضاعة	١٠٥٠٠٠	١٠٥٠٠٠
١٩٩٦/٥/١	من ح/ أوراق القبض (أ.ق) إلى ح/ العملاء - الغروب اثبات قبول شركة الغروب خمس كمبيالات بالمستحق عليها	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
١٩٩٦/٥/١	من ح/ أ. ق برسم التحصيل إلى ح/ أ. ق اثبات ارسال الورقة حق ٨/١ للبنك للتحصيل.	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
١٩٩٦/٥/١	من مذكورين ح/ النقدية ح/ مصاريف خصم أ. ق ١٢ ٤ — × — × ٣٠٠٠٠ ١٢ ١٠٠ إلى ح/ أ. ق اثبات خصم الكمبيالة حق ٩/١ في البنك بمعدل ١٢٪ سنويا.	٣٠٠٠٠	٢٨٨٠٠ ١٢٠٠
١٩٩٦/٥/١	من ح/ أ. ق برسم التأمين الى ح/ أ. ق اثبات ارسال الورقة حق ١٠/١ لضمان الحصول على تسهيل انتمائي	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
١٩٩٦/٥/١	من ح/ الموردين الى ح/ جاري البنك تسهيلات اثبات الحصول على الدفعة الأولى من التسهيلات	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠

١٩٩٦/٥/١	من حـ/ الموردین - حمدون الى حـ/ أ. ق اثبات تظهير الورق حق ١١/١ سدادا لرصيد المورد حمدون	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
١٩٩٦/٦/١	من حـ/ الموردین الى حـ/ جاري البنك تسهيلات اثبات تحصيل الدفعة الثانية من التسهيل الائتماني.	٨٠٠٠	٨٠٠٠
١٩٩٦/٧/١	من حـ/ النقدية الى حـ/ أ. ق اثبات تحصيل الكمبيالة المحتفظ بها حق ٧/١	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
١٩٩٦/٨/١	من مذكورین حـ/ جاري البنك حـ/ مصاريف تحصيل كمبيالات الى حـ/ أ. ق برسم التحصيل اثبات تحصيل الكمبيالة حق ٨/١ والمودعة في البنك اشعار اضافة رقم ....	٣٠٠٠٠	٢٩٩٦٠ ٤٠
١٩٩٦/٩/١	لا قيود حيث أن التصرف في الكمبيالات بالخصم ينتقل ملكيتها إلى البنك.		
١٩٩٦/١٠/١	من حـ/ العملاء - شركة الغروب الى مذكورین حـ/ أ. ق برسم التأمين حـ/ جاري البنك تسهيلات اثبات التوقف عن سداد الكمبيالة حق ١٠/١	٣٠٠٠٠ ٥٠	٣٠٠٥٠



١٩٩٦/١٠/١	<p>من حـ/ القوائد المدينة</p> <p>الى حـ/ جاري البنك تسهيلات</p> <p>اثبات القوائد المدينة عن</p> <p>التسهيلات</p> $600 = \frac{5}{12} \times \frac{12}{100} \times 12000$ $320 = \frac{4}{12} \times \frac{12}{100} \times 8000$ <p>٩٢٠</p> <p>===</p>	٩٢٠	٩٢٠
١٩٩٦/١٠/١	<p>من حـ/ جاري البنك تسهيلات</p> <p>الى حـ/ النقدية بالبنك جاري</p> <p>اثبات سداد رصيد التسهيلات</p> <p>(٩٢٠ + ٥٠ + ٢٠٠٠٠)</p>	٢٠٩٧٠	٢٠٩٧٠
١٩٩٦/١٠/١	<p>من حـ/ العملاء - الغروب</p> <p>الى حـ/ فوائد تجديد أ. ق</p> $1125 = \frac{3}{12} \times \frac{18}{100} \times 25000$ <p>اثبات تحميل العميل بالفوائد عن</p> <p>المبالغ غير المسددة.</p>	١١٢٥	١١٢٥
١٩٩٦/١٠/١	<p>من مذكورين</p> <p>حـ/ أ. ق (جديدة =</p> <p>(١١٢٥ + ٢٥٠٠٠)</p> <p>حـ/ النقدية</p> <p>الى حـ/ العملاء الغروب</p> <p>اثبات تحصيل جزء من المستحق</p> <p>على العملاء وتجديد كمبيالة</p> <p>بالباقى.</p>	٣١١٢٥	٢٦١٢٥ ٥٠٠٠

١٩٩٦/١١/١	من ح/ العملاء - الغروب الى ح/ الموردين - حمدون اثبات توقف العملاء عن سداد الكمبيالة المظهرة لحمدون.	٣٠٠٦٥	٣٠٠٦٥
١٩٩٦/١١/١	من ح/ الموردين - حمدون الى ح/ النقدية اثبات سداد المستحق للمورد حمدون	٣٠٠٦٥	٣٠٠٦٥
١٩٩٦/١١/١	من ح/ العملاء - الغروب الى ح/ فوائد تجديد أ. ق ١٥ ٢ $٧٥١,٦ = \frac{15}{12} \times 30065$ اثبات تحميل العملاء بفوائد تجديد أ. ق.	٧٥١,٦	٧٥١,٦
١٩٩٦/١١/١	من ح/ أ. ق (جديدة ٣٠٠٦٥ + (٧٥١,٦ الى ح/ العملاء - الغروب اثبات تجديد كمبيالة بالمستحق على العملاء.	٣٠٨١٦,٦	٣٠٨١٦,٦

ثانيا: دفاتر شركة الغروب:

١٩٩٦/٤/٢٧	من ح/ مخزون البضائع إلى ح/ الموردين - الشروق اثبات شراء بضاعة على الحساب	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
-----------	---	--------	--------

١٩٩٦/٥/١	من حـ/ الموردین - الشروق الى حـ/ اوراق الدفع (أ. د) اثبات قبول ٥ كمبيالات سدادا لرصيد شركة الشروق	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
١٩٩٦/٧/١	من حـ/ أ. د الى حـ/ النقدية اثبات سداد الكمبيالة حق ٧/١	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
١٩٩٦/٨/١	من حـ/ أ. د الى حـ/ النقدية اثبات سداد الكمبيالة حق ٨/١	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
١٩٩٦/٩/١	من حـ/ أ. د الى حـ/ النقدية اثبات سداد الكمبيالة حق ٩/١	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
١٩٩٦/١٠/١	من مذكورين حـ/ أ. د حـ/ مصروفات قضائية الى حـ/ الموردین - الشروق اثبات التوقف عن سداد الكمبيالة المستحقة علينا في ١٠/١	٣٠٠٥٠	٣٠٠٠٠ ٥٠
١٩٩٦/١٠/١	من حـ/ فوائد تجديد أ. د الى حـ/ الموردین - الشروق	١١٢٥	١١٢٥
١٩٩٦/١٠/١	من حـ/ الموردین - الشروق الى مذكورين حـ/ أ. د حـ/ النقدية اثبات سداد جزء للموردین وتجديد كمبيالة بالباقي	٢٦١٢٥ ٥٠٠٠	٣١١٢٥

١٩٩٦/١١/١	من مذكورين ح/أ. د ح/م . قضائية. الى ح/ الموردین - الشروق	٣٠٠٦٥	٣٠٠٦٥
١٩٩٦/١١/١	من ح/ فوائد تجديد أ. د الى ح/ الموردین - الشروق	٧٥١,٦	٧٥١,٦
١٩٩٦/١١/١	من ح/ الموردین - الشروق الى ح/أ. د	٣٠٨١٦,٦	٣٠٨١٦,٦

### ثالثاً: دفاتر المورد حمدون:

١٩٩٦/٥/١	من ح/أ. ق الى ح/ العملاء - الشروق	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
١٩٩٦/١١/١	من ح/ العملاء - الشروق الى مذكورين ح/أ. ق ح/ النقدية	٣٠٠٠٠ ٦٥	٣٠٠٦٥
١٩٩٦/١١/١	من ح/ النقدية الى ح/ العملاء - الشروق	٣٠٠٦٥	٣٠٠٦٥

هذا وعلى القارئ تصوير حسابات الاستاذ في دفاتر شركة الشروق وشركة الغروب والمورد حمدون.





## أسئلة وتمارين

### الفصل العاشر

أولاً الأسئلة :

السؤال الأول :

١ - ما هي الشروط الواجب توافرها حتى يصبح كل من الشيك والكمبيالة والسند الاذني ورقة تجارية .

٢ - برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة أسطر لكل :

- ( أ ) تعتبر الكمبيالة من التزامات الساحب ومن أصول المستفيد .
- ( ب ) تعتبر مصاريف القطع بمثابة فوائد مدينة مقابل الحصول على حصيلة القطع يتحمل بها المدين أو المحسوب عليه .
- ( ج ) يترتب على رفض الأوراق التجارية وعدم الوفاء بها في مواعيد الاستحقاق خسائر للدائن بصرف النظر عن يسار المدين .
- ( د ) تعتبر الفوائد على تجديد الأوراق التجارية من بنود المصروفات من وجهة نظر الدائن ومن بنود الإيرادات من وجهة نظر المستفيد .
- ( هـ ) تعتبر أوراق القبض المخصومة أو المودعة بزم التأمين من أصول الساحب أو المستفيد الأول حتى يتم تحصيلها .

السؤال الثاني :

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية :

الحالة ١ : قامت محلات الأطرش بسحب كمبيالة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنية على محلات الأسمر سداداً للرصيد المدين لحساب الأخيرة لديها في ٨٩/١١/١ تستحق بعد شهرين . وقبلت محلات الأسمر الكمبيالة المسحوبة التي قامت محلات الأطرش بخصمها في البنك في تاريخه بمعدل فائدة ١٢٪ سنوياً . وفي تاريخ الاستحقاق توقفت محلات الأسمر عن السداد وبلغت مصاريف البروتستو ٨٥ جنية

ويترتب على ذلك .

- ( أ ) جعل حساب أوراق القبض مديناً وحساب العملاء دائناً عند سحب الكمبيالة وقبولها .  
( ب ) تحمل محلات الأطرش لمصاريف قطع مدينة تبلغ ٢٠٠ جنيه في كل الأحوال .  
( ج ) ضرورة جعل محلات الأسمر مدينة بمبلغ ١٠٠٨٥ جنيه عند التوقف مقابل جعل حساب البنك دائناً .

( د ) كل ما تقدم ، ( هـ ) لاشيء مما تقدم .

الحالة ٢ : حصلت محلات التركي للملابس الجاهزة على سند إذنى من محلات على أفندى بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه سداداً لرصيد حسابه . وقد قامت محلات التركي بإيداع السند فى البنك تأميناً لحصولها على تسهيلات إئتمانية فى حدود ٨٠٪ من قيمته وكان السند مؤرخاً ١/١ ويستحق بعد ستة شهور . وقد سحبت محلات التركي ٥٠٠٠ جنيه فى ١/١ ، ١٠٠٠٠ جنيه فى ٢/١ ، ٥٠٠٠ جنيه فى ٣/١ . وكان سعر الفائدة المتفق عليه مع البنك ١٢٪ سنوياً . وقد قامت محلات على أفندى بالوفاء بقيمة السند عند الاستحقاق . ويترتب على ذلك :

( أ ) جعل حـ/ أوراق القبض برسم التأمين مديناً وحـ/ أوراق القبض دائناً عند إيداع السند فى البنك .

( ب ) جعل حـ/ النقدية مديناً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه والفوائد المدينة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه عند قيام البنك بتحصيل السند .

( ج ) جعل حـ/ النقدية - بالبنك مديناً بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه وحـ/ الفوائد مديناً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وحساب أوراق القبض برسم التأمين دائناً بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

( د ) كل ما تقدم ، ( هـ ) لاشيء مما تقدم .

الحالة ٣ : عندما توقف العميل مسعود عن سداد الكمبيالة التى كانت مسحوبة عليه بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه والتى كانت مخصومة فى البنك مقابل مصاريف خصم تبلغ ٣٠٠ جنيه جعل البنك حـ/ المنشأة مديناً بمبلغ ١٠٠٥٠ جنيه عند أخطارها بتوقف العميل عند السداد . وقد اتفقت المنشأة مع العميل بعد ذلك بسداد نصف قيمة الكمبيالة وكل المصاريف وتحرير سنداً إذنياً بالباقى مع فوائد تأخير ١٢٪

سنوياً لمدة ثلاثة شهور . ويترتب على ذلك .

( أ ) تبلغ قيمة ما سيُدفع للعميل نقداً ٥٠٥٠ جنيه وتبلغ قيمة السند الأدنى ٥١٥٠ جنيه .

( ب ) يجعل حـ/ العميل مسعود مديناً عند التوقف بمبلغ ١٠٠٥٠ وحـ/ البنك دائناً .

( جـ ) تتحمل المنشأة بمصاريف القطع في كل الأحوال وتعتبر من حسابات المصروفات التي تقفل في حـ/ الأرباح والخسائر .

( د ) كل ما تقدم ، ( هـ ) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٤ : عندما يقوم عملاء منشأة ما بسداد أوراق القبض في تواريخ استحقاقها دون توقف فإن :

( أ ) تجعل المنشأة حـ/ النقدية مديناً وحساب أوراق القبض أو أوراق القبض برسم التحصيل دائناً بقيمة الأوراق التي تحتفظ بها للتحصيل أو تودعها في البنك للتحصيل .

( ب ) تجعل حـ/ البنك مديناً وحساب أوراق القبض برسم التأمين دائناً بالفرق بين قيمة الأوراق التي تتحصل من الأوراق المودعة كتأمين والفوائد المدينة التي تتحملها المنشأة .

( جـ ) لا تجرى المنشأة أية قيد بخصوص تحصيل أوراق القبض المخصوصة أو المحولة .

( د ) كل ما تقدم ، ( هـ ) ما تقدم ، ( و ) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٥ : كان عبد الجبار مديناً لمنشأة الصفا بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه حرر بها

سنداً إذنيّاً في ١/١ يستحق بعد ثلاثة شهور . وتحرر لعبد الجبار بروتستو التوقف عن

الدفع في ٣/٣١ وبلغت المصاريف ٤٥ جنيه . وأعلن إفلاس عبد الجبار ووجد أن

حصيلة بيع أصوله تكفي لسداد ٦٠٪ من التزاماته . ويترتب على ذلك :

( أ ) أن تجعل منشأة الصفا حـ/ عبد الجبار مديناً بمبلغ ٢٠٠٤٥ جنيه عند التوقف

والحساب أو الحسابات الملائمة دائنة .

( ب ) تجعل حـ/ النقدية مديناً بمبلغ ١٢٠٢٧ جنيه وحـ/ الديون المعدومة مديناً

بمبلغ ٨٠١٨ جنيه عند الحصول على حصتها في حصيلة تصفية أصول عبد الجبار .



(ج) إذا كانت المنشأة قد قطعت هذا السند في البنك بمصاريف ٦٠٠ جنيه فإنها تسدد للبنك ٢٠٠٤٥ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٦ : كان قد تم سحب كمبيالة على محلات العربي بمعرفة أحد مورديها بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ، وقبلتها محلات العربي لتستحق بعد ٤ شهور . وقام المورد بخصم الكمبيالة في البنك بمعدل ١٢٪ سنوياً عندما تم قبولها . وتوقفت محلات العربي عن السداد في تاريخ الاستحقاق واتفقت مع المورد بعد ذلك على سداد ٣٠٠٠٠ جنيه نقداً مضافاً إليها مصاريف البروتستو التي بلغت ٩٥ جنيه وتحرير سند إذني بالباقي وفوائد تأخير ٢٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين . ويترتب على ذلك .

(أ) تجعل محلات العربي حـ/ أوراق الدفع مدينة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وحـ/ المصاريف القضائية مدينة بمبلغ ٩٥ جنيه مقابل جعل حـ/ المورد دائناً عند توقفها عن السداد .

(ب) يجعل المورد حـ/ العملاء - محلات العربي مدينة وحـ/ البنك دائناً بمبلغ ٩٥ جنيه عند التوقف .

(ج) تجعل محلات العربي حـ/ المورد مدينة بمبلغ ٥٠٢٩٥ عند الاتفاق مقابل جعل حـ/ النقدية دائناً بمبلغ ٣٠٠٩٥ جنيه وحـ/ أوراق الدفع دائناً بمبلغ ٢٠٢٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم (هـ) لا شيء مما تقدم .

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

في ١/٢٣ باعت منشأة الشروق إلى منشأة الغروب بضاعة بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم ، هذا ولم تستطع منشأة الغروب انفاء بقيمة مشترياتها في المواعيد المحددة ، وفي ٢/١ قامت منشأة الشروق بسحب ثلاثة كمبيالات على منشأة الغروب كل منها بمبلغ عشرة آلاف جنيه تستحق الأولى بعد شهر والثانية بعد شهرين والثالثة بعد ثلاثة أشهر ، وذلك على أن تقوم منشأة الغروب بسداد الباقي نقداً وفوراً فقبلت منشأة الغروب الكمبيالات الثلاثة ، كما سددت نقداً مبلغ ١٤٠٠٠ جنيه ، وحررت بالباقي سنداً يستحق بعد أربعة أشهر لإذن منشأة

الشرق . وقد احتفظت منشأة الشرق بالكمبيالة الأولى للتحصيل وأرسلت الثانية للبنك للتحصيل وحصلت على تسهيلات ائتمانية بضمنان الثالثة في حدود ٨٠٪ وبسعر فائدة ١٢٪ قامت بسحبها من البنك فوراً ، كما قطعت السند الإذني في البنك بنفس سعر الفائدة . وقد قامت منشأة الغروب بالوفاء بالتزاماتها في مواعيد الاستحقاق .  
المطلوب :

إثبات العمليات السابقة في دفاتر كل من منشأة الشرق ومنشأة الغروب وتصوير حسابي أوراق القبض وأوراق الدفع .  
التمرين الثاني :

كالأول إلا منشأة الغروب قد توقفت عن سداد الكمبيالة الثانية وتم تجديدها لمدة شهر بسعر فائدة ١٢٪ سنوياً وبلغت المصاريف القضائية ١٦ جنيهاً ، كما توقفت عن سداد الكمبيالة الثالثة حيث لم تستطع الوفاء بها والكمبيالة الجديدة فقامت بسداد الكمبيالة المجددة و ٥٠٪ من الكمبيالة الثالثة مضافاً إليها المصاريف التي بلغت ١٨ جنيهاً، وحررت سنداً إذنياً يستحق بعد شهرين بالباقي والفوائد بواقع ١٢٪ سنوياً . كما توقفت عن سداد السند الإذني المقطوع في البنك وأعلن إفلاسها وحلت جميع ديونها إلا أنها كانت موسرة . وقد بلغت المصاريف القضائية على السند المقطوع المسددة بمعرفة البنك ١٤ جنيه كما بلغت المصاريف القضائية المسددة بمعرفة منشأة الشرق على السند الجديد ٩ جنيهات .

التمرين الثالث :

فيما يلي بعض العمليات المختارة من نشاط محلات السمرى عن شهر مارس ١٩٨٨ .  
٢ مارس : حصلت على سند إذني من العميل عبد السميع مؤرخ اليوم يستحق بعد شهرين بمبلغ ٣٢١٢ جنيهاً يضاف إليها فوائد بواقع ٦٪ تجديداً للكمبيالة التي استحققت عليه أمس . وتوقف عن سدادها والتي بلغت مصاريف البروتستو عليها ١٢ جنيهاً .

١٠ مارس : حررت سنداً إذنياً لبنك الإئتمان بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه يستحق بعد ثلاثة أشهر للحصول على قرض بفائدة ١٢٪ سنوياً وقد حصلت على حصيلة القطع في نفس اليوم .



١٢ مارس : حولت الكمبيالة التي كانت مسحوبة على محلات الطرايشي بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه استحقاق ٥/١ إلى المورد عبد العظيم هاشم سداداً لرصيد حسابه الدائن .

١٥ مارس : توقف عبد الرحيم عبد الموجود عن سداد الكمبيالة المستحقة عليه بتاريخ اليوم بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه والتي كانت مخصصة في البنك وبلغت مصاريف البروتستو والتحصيل ١١ جنيهاً منها ٣ جنيه مصاريف تحصيل ، وقد قامت محلات السمرى بسداد مستحقات البنك خصماً على حسابها الجاري واتفقت مع المدين على قبول سنداً إذنياً جديداً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه لمدة شهر على أن يسدد الباقي نقداً . وقد تحمل عبد الرحيم فوائد تجديد قدرها ١٠ جنيه في هذه العملية .

٢٠ مارس : حل موعد استحقاق الكمبيالة المسحوبة عليها لصالح المورد عبد العال بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه واتفقت مع المورد دون إجراءات قضائية على سداد مبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقداً وتحرير سند إذن بالباقي يستحق بعد شهرين مع فوائد بواقع ١١٢٪ .

٢٥ مارس : حصلت على سند إذن من العميل السيد وهدان بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه استحقاق ٥/٢٥ سداداً لرصيد حسابه . وقد تم إرساله للبنك للتحصيل في نفس اليوم .

٣٠ مارس : حصلت قيمة الكمبيالة استحقاق اليوم على سعيد عبد الموجود بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه وأخطرها البنك بتوقف عبد الصمد الأسمر عن سداد الكمبيالة المسحوبة عليه ، استحقاق اليوم بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه والتي كانت مودعة بالبنك للتحصيل وسداد مصاريف البروتستو التي بلغت ١٤ جنيه ، كما سددت الكمبيالة المستحقة عليها لمحلات الأسعد بكمبيالة جديدة تستحق بعد شهرين بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه زائداً ٢٣١٥ جنيه نقداً منها ١٥ جنيه فوائد تجديد .

المطلوب :


إثبات العمليات السابقة في دفاتر الأطراف المعنية مع تصوير حسابي أوراق القبض وأوراق الدفع في كل حالة .

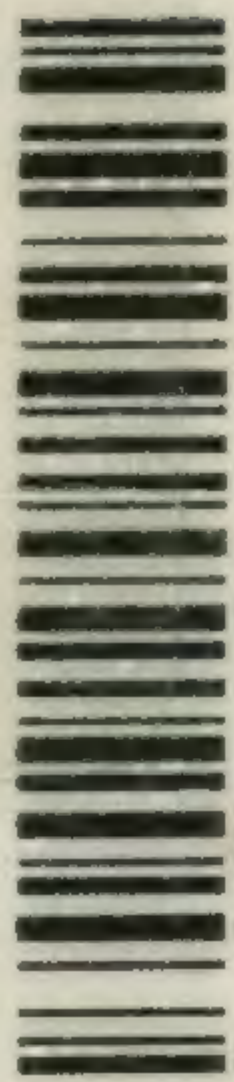
« تم بحمد الله وتوفيقه »







 Bibliotheca Alexandrina



1185930